

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 794/2019-T

Tema: IVA - Vícios do procedimento inspetivo; direito à dedução, serviços de construção civil e regra de inversão do sujeito passivo.

SUMÁRIO

-Consideram-se assegurados os direitos de defesa do contribuinte em sede de exercício do direito de audição sempre que a AT se pronuncie sobre os argumentos do sujeito passivo, não sendo exigível que no final do procedimento aquela concorde com a posição do sujeito passivo ou que altere argumentos anteriormente esgrimidos, desde que estes, no seu entender, se mantenham pertinentes;

-O dever de fundamentação do ato de liquidação mais não é do que uma forma de a Autoridade Tributária e Aduaneira exteriorizar os motivos porque procedeu àquela liquidação e não a qualquer outra, de modo claro, congruente e racional de molde a constituir a base que suporta a decisão;

-Configuram serviços de construção civil para efeitos de aplicação da regra de inversão do sujeito passivo estabelecida no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, o fornecimento de bens que consistem em equipamentos industriais, adquiridos com serviços de instalação, montagem e de adaptação de modo a permitir a respetiva integração física e funcional, com caráter de estabilidade, na instalação fabril onde se encontram;

- A duplicação da coleta, prevista no artigo 205.º do CPPT, resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta, sendo que a não exigência de segundo pagamento ao sujeito passivo, apenas se pode justificar se o primeiro [exigido à prestadora de serviços] era devido;

- Não será de reconhecer o direito à dedução do IVA incorrido em despesas relativas ao fornecimento de refeições em refeitório e de bebidas (como seja água disponibilizada através de dispensadores) aos funcionários do sujeito passivo, por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º e na alínea d), do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 25 de novembro de 2019, A..., titular do número único de pessoa coletiva ..., com sede na Avenida ...,, doravante designada por Requerente, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos das alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) respeitantes ao exercício de 2016 sob os n.ºs 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019... e 2019..., de que resultaram os montantes a pagar, respectivamente, de €277,05, €162,40, €275,35, €1.941,91, €380,80, €385,20, € 211,45, € 571,76, € 522,60 e € 3843,91, com data limite de pagamento de 26 de Agosto de 2019, perfazendo o montante global de €20.292,50, (cfr. documento n.º 1 junto em anexo ao Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA)).

2. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foi designada pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

3. O presente Tribunal foi constituído no dia 17 de fevereiro de 2020, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral que se encontra junta aos presentes autos.

4. A Requerida, depois de notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, no dia 15 de junho de 2020.

5. No dia 17 de junho de 2020, por despacho, o Tribunal notificou a Requerente para informar nos autos se mantinha interesse na realização da prova testemunhal que indicou, devendo, em caso afirmativo, indicar quais os pontos de facto de entre os alegados, sobre os quais pretende a prestação dos depoimentos.

6. No dia 29 de junho de 2020, a Requerente vem informar que face ao teor da resposta da Requerida mantém interesse na produção da prova testemunhal.

7. Tendo em vista o apuramento dos factos, o Tribunal designou o dia 13 de julho, pelas 15h00, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, com a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

8. O Tribunal Arbitral notificou as partes para alegações escritas sucessivas, com fixação do prazo de 10 dias e prorrogou o prazo para prolação da decisão, conforme fundamentação que se dá por reproduzida.

9. Ambas as partes apresentaram alegações nas quais mantiveram as posições anteriormente assumidas.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, no seguinte:

1. A Requerente sustenta o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação adicional de IVA, referentes ao ano de 2019, no montante de €20.292,50 (vinte mil, duzentos e noventa e dois euros e cinquenta cêntimos), no seguinte:

a) Começa a Requerente por invocar um **VÍCIO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO** consubstanciado na violação do direito de audição.

b) Refere a Requerente, que apesar de lhe ter sido dada oportunidade para exercer o direito de audição prévia, tendo nesta sede apresentado as devidas explicações e o enquadramento legal aplicável às operações colocadas em crise pela AT, viria a ser notificada do Relatório Final de Inspeção elaborado nos precisos termos do projeto de correções, desconsiderando por completo a audição prévia exercida.

c) Assim, designadamente no que toca ao enquadramento legal aplicável à entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, a AT ignorou totalmente os argumentos apresentados em sede de audição prévia e os documentos carreados para o procedimento, limitando-se a reconhecer um erro quanto à correção proposta no valor de €433,32, e no demais manteve as correções propostas com base em presunções, o que equivale ao não exercício do direito de participação na formação da decisão administrativa.

d) Entende a Requerente que a lei é clara ao determinar que os “*elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.*” A participação nas decisões da AT visa obstar a que esta proceda a determinadas liquidações – como as que aqui são impugnadas, quando bastaria uma análise menos precipitada e de acordo com a lei para se abster de cometer ilegalidades.

e) Apoiada na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores conclui que a falta de audição dos contribuintes constitui um vício de procedimento tributário suscetível de conduzir à anulação da decisão que nele for tomada, sendo, consequentemente, ilegais os atos de liquidação em crise.

f) Defende ainda a Requerente que o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) padece de vício de forma por ausência da fundamentação legalmente exigida.

g) Assim, entende que a qualificação dos serviços adquiridos pela Requerente como “*serviços de construção*” é incompreensível, sendo invocada no Projeto de Correções e, posteriormente, no RIT de forma conclusiva e abstrata sem concretizar minimamente como pode a compra de um equipamento ser qualificado como um “*serviço*” e menos um “*serviço de construção civil*”.

h) Prossegue a Requerente considerando que no RIT são proferidas várias asserções conclusivas, que ficam por esclarecer tais como “*o conceito de construção civil, não é restritivo, ao invés é muito abrangente*” ou ainda “*porque os serviços em causa incidem sobre equipamentos ou estruturas ligadas ao imóvel industrial, com carácter de permanência e, em alguns casos funcionando em conjunto, é-lhes aplicável a regra de inversão.*” – sempre sem qualquer referência às disposições relevantes do Código do IVA, e sem que sejam dadas as conhecer as razões para tal interpretação.

i) Refere a Requerente não existir nenhum indício de fundamentação para a aplicação do regime de autoliquidação do imposto aos serviços em causa, carecendo tal enquadramento de base legal.

j) Ora, segundo a Requerente, qualquer ato de liquidação deve conter a fundamentação legal e constitucionalmente exigida de acordo com o disposto no artigo 268.º n.º 3 da CRP e artigo 77.º n.º 1 da LGT. No entanto, no caso concreto, a AT alheou-se dos citados imperativos ao fundamentar os seus atos de uma forma incongruente, usando critérios obscuros e

absolutamente contraditórios com os factos em que se baseia e não cuidando de clarificar a racionalidade da decisão, o que, segundo a Requerente, tem sido entendido pela jurisprudência como um vício de falta de fundamentação.

k) Porquanto, conclui a Requerente que a simples remissão para documentos que não atestam com exatidão – antes contradizem em toda a linha – as conclusões da inspeção tributária, o ato não se encontra fundamentado, conduzindo à sua anulabilidade por vício de forma com todas as consequências legais.

l) Relativamente à questão de fundo, a Requerente discorda do entendimento da AT ao pretender qualificar a aquisição de bens móveis - simples máquinas e equipamentos – que podem ser deslocados sem qualquer alteração que implique transformações no edifício onde se encontram instalados como “serviços de construção civil” sujeitos a autoliquidação de IVA, colocando desta forma em causa a dedução do IVA incorrido e entregue ao Estado pelo fornecedor.

m) Com efeito, no caso, e como resulta dos documentos juntos aos autos, a Requerente adquiriu equipamentos – nomeadamente um sistema de reutilização de água, operação que consistiu na entrega de um bem com instalação – não envolvendo quaisquer serviços de construção civil, nem se tratando de um bem imóvel ou de um bem com carácter de permanência;

n) Para além de outros vícios formais primeiramente invocados, transversais a todas as liquidações de IVA, entende a Requerente que as liquidações contestadas ao caracterizarem a entrega de bens em causa como uma “*prestação de serviços*” e, depois desse primeiro erro, como de serviços de “*construção civil*”, aplicaram erradamente as regras de inversão do sujeito passivo, incorrendo na violação do princípio do direito à dedução do IVA, erigido como princípio garante da neutralidade deste imposto de matriz comunitária, consagrado no artigo 168.º da Diretiva do IVA.

o) Na esteira da jurisprudência comunitária, a Requerente defende a especial gravidade das circunstâncias, visto que o IVA em causa foi comprovadamente entregue pelo fornecedor o que implica uma ofensa ao princípio da neutralidade e a dupla tributação do IVA que, nos autos, foi cobrado ao fornecedor e à Requerente pelas mesmas operações tributáveis.

p) Sem prejuízo de se afigurar claro que a atuação da AT é incompatível com o Código do IVA e com o direito da União Europeia, no que respeita à negação do direito à dedução do

IVA suportado em operações de transmissão de bens descaracterizadas pela AT, de forma a serem configuradas como serviços de construção civil, caso ainda assim subsistam dúvidas, requer o reenvio prejudicial ao TJUE.

q) Adicionalmente, a AT imputa à Requerente a dedução indevida do imposto contido em despesas respeitantes à alimentação e bebidas dos seus funcionários. Com efeito, a Requerida questiona a dedutibilidade do IVA em face da isenção prevista para os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados, (artigo 9.º n.º 36 do Código do IVA), esquecendo que se trata de despesas que se inserem nos custos gerais da empresa, com relação com a sua atividade, toda ela tributável. Defende, por conseguinte, que a ilegalidade de tais correções e dos subsequentes atos de liquidação, designadamente o disposto nos artigos 20 e 21.º n.º 2, alínea b) do Código do IVA.

r) Conclui, assim pela ilegalidade das liquidações em sede de IVA, relativas a atos de 2016 *sub judice*, reiterando que a atuação da AT é contrária ao disposto no Código do IVA e na Diretiva IVA, resultando numa supressão ilegítima do direito à dedução que ofende o princípio da neutralidade na base do imposto.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

a) Rebate a Requerida os argumentos da Requerente, começando por se pronunciar sobre a alegada preterição do direito de audição por falta de pronúncia sobre os argumentos apresentados pela Requerente e por desconsideração completa dos mesmos. Considera que tal acusação não tem suporte factual, nem a Requerente o comprova, ónus que lhe incumbia. Segundo entende, resulta do RIT uma análise integral e aturada de todos os argumentos apresentados pela Requerente, tendo sido analisados e apreciados os elementos de prova relevantes. Contudo, uma vez que, a Requerente não apresentou factos novos no âmbito do exercício do direito de audição, foi mantido no essencial o sentido da decisão inicialmente transmitida no Projeto de Relatório.

b) Neste sentido, defende que não houve preterição de qualquer formalidade essencial do procedimento que assuma caráter invalidante, e ainda que assim não se entenda, o que não se concede em absoluto e que apenas por mero exercício académico se perspetiva, sempre se dirá que a mesma se degradaria numa formalidade não essencial na medida em que a interessada interveio no procedimento inspetivo que deu origem à liquidação, tendo por esta via, e em última análise, sido atingidos os fins previstos na lei de participação na formação da decisão .

c) Relativamente ao alegado vício de falta de fundamentação legalmente exigida, defende a Requerida ter dado cabal conhecimento dos fundamentos da liquidação, porquanto a Requerente, inclusive, interpôs o presente pedido de pronúncia arbitral tendo, no entanto, diga-se, desprezado os meios administrativos que tinha ao seu dispor, designadamente a reclamação graciosa e o recurso hierárquico.

d) Sustenta que nos termos do estatuído no artigo 77.º da Lei Geral Tributária, a decisão do procedimento deve ser fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária, que constituirão neste caso, parte integrante do respetivo ato, equivalendo à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.

e) A fundamentação, ainda que sucinta, deve ser suficiente para convencer (ou não) o contribuinte e permitir-lhe o controlo do ato. Traduz-se isto em dizer que o contribuinte deve ficar na posse de todos os elementos de facto e de direito que conduziram à decisão, ou seja, deve dar-se-lhe, ainda que de forma sucinta, nota do “itinerário cognoscitivo e valorativo” seguido para a tomada da decisão.

f) Ora, no caso em apreço, o RIT apresenta o enquadramento fiscal da atividade desenvolvida pela Requerente, e explica porque considerou que os serviços em causa devem ser considerados como serviços de construção civil, sujeitos nessa medida à aplicação do regime de inversão do sujeito passivo, nos termos da alínea j), do n.º 1, artigo 2.º do Código do IVA, descrevendo-se o regime aplicável.

g) Assim, a AT defende que explicou devidamente as razões de facto e de direito que estiveram na base da decisão tendo o contribuinte ficado em perfeitas condições de apreender o itinerário cognoscitivo que esteve na origem dos atos de liquidação, concluindo pela ausência de vício formal de falta de fundamentação.

h) No domínio do invocado vício de violação de lei, sustenta que estão incluídos no conceito de obras de construção civil, nos termos do DL n.º 12/2004, de 09.01 e da Portaria n.º 19/2004, de 10.01, aplicáveis à data dos factos, os seguintes serviços:

- Categoria 1.^a - Edifícios e património construído, que por sua vez abarca várias subcategorias, onde se incluem: 7.^a - Trabalhos em perfis não estruturais, 8.^a - Canalizações e condutas em edifícios e 9.^a - Instalações sem qualificação específica;
- Categoria 4.^a - Instalações elétricas e mecânicas, que inclui a subcategoria 15.^a - Instalações de armazenamento de produtos de petróleo e de postos de abastecimento de combustível e a subcategoria 19.^a - Outras instalações mecânicas e eletromecânicas";
- Categoria 5.^a - Outros trabalhos, que inclui a subcategoria 9.^a - Reparações e tratamentos superficiais em estruturas metálicas e a subcategoria 11.^a - Impermeabilizações e isolamentos.

i) Tendo por base o disposto no Ofício Circulado n.º 30101, de 25.02.2007, da DSIVA, a Requerida defende que a Requerente contratou um conjunto de serviços de construção civil, conexos com a instalação de equipamentos que se encontram interligados entre si e que foram objeto de incorporação na unidade industrial com carácter de permanência.

j) Ora, segundo resulta do referido Ofício Circulado, *“sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador fatura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projetistas ou de arquitetura, etc.), bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global de fatura, Independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da faturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo. (...)”*

k) Por conseguinte, no caso em apreço, o fornecedor liquidou indevidamente IVA nas faturas em causa, incumbindo à Requerente, enquanto sujeito passivo de imposto o dever de entregar o IVA ao Estado, o que não se tendo verificado, implicaria a consideração da dedução efetuada como indevida.

l) Relativamente às despesas incorridas pela Requerente respeitantes a alimentação e bebidas, refere a Requerida que as operações que visam a prestação de serviços de alimentação e bebidas pelas entidades patronais aos seus empregados é uma atividade isenta de IVA, nos termos do artigo 9.º, n.º 36 do Código do IVA e, assim sendo, tratando-se de uma atividade isenta, o imposto suportado nas operações passivas não confere direito à dedução conforme impõe o artigo 20.º n.º 1 do Código do IVA.

m) Acrescenta que uma vez que a Requerida não líquida IVA (*nos serviços de refeitório fornecidos*) aos seus trabalhadores a isenção em causa é uma isenção simples que não confere direito à dedução do IVA suportado a montante, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea d) do Código do IVA.

n) A Requerida defende ainda que a liquidação em causa não viola as normas de direito comunitário. Com efeito, o artigo 35º n.º 13 do Código do IVA, (atual artigo 36.º), que passou a determinar que “Nas situações previstas nas alíneas i) e j) do n.º 1 do artigo 2º, as faturas ou documentos equivalentes emitidos pelos transmitentes dos bens ou prestadores dos serviços devem conter a expressão «IVA devido pelo adquirente»”, apenas se limitou a materializar as faculdades conferidas aos Estados membros pela Diretiva comunitária, não prevendo qualquer exclusão do direito à dedução.

o) Conclui sustentando a legalidade do ato de liquidação contestado, que deverá assim ser mantido.

As partes apresentaram alegações escritas tendo reiterado os argumentos desenvolvidos nos articulados iniciais.

IV. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que 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 distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (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. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, nas posições assumidas pelas partes em relação aos factos e nos depoimentos das testemunhas indicadas pela Requerente. À exceção da primeira testemunha ouvida – Senhor B...– que sendo consultor da Requerente, apenas possuía um conhecimento indireto relativo aos fornecimentos realizados, as demais testemunhas revelaram conhecimento direto dos factos relatados, respondendo de forma objetiva e espontânea, permitindo esclarecer as especificidades dos trabalhos realizados e as conexões existentes entre os equipamentos mecânicos instalados e os elementos estruturais da fábrica.

Assim, atendendo ao referido, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade anónima que exerce a atividade principal de conserva de produtos de pesca e aquicultura em azeite, óleos vegetais e outros (CAE 10203) e, como atividade secundária, o comércio a retalho de peixe, crustáceos e moluscos em estabelecimentos especializados (CAE 047230).

B. Em sede de IVA, a Requerente é um sujeito passivo enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, estando enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC (cf. Processo Administrativo (doravante PA));

C. Entre Abril de 2018 e Junho de 2019 a Requerente foi sujeita a uma ação de inspeção externa, com referência ao ano de 2016, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI 2018... de 2018-09-22, (cfr. projeto de correções junto como documento n.º 2, ao Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA)), levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Requerida (doravante SIT).

D. Em sede de IVA, os SIT imputaram à Requerente as seguintes irregularidades: 1) Falta de liquidação de IVA referente à aquisição de serviços de construção civil; 2) Operações que não conferem direito à dedução; 3) Despesas respeitantes a alimentação e bebidas; 4) Despesas e divertimento e luxo; e 5) Despesa com viatura de turismo. – cfr. quadro extraído do projeto de correções abaixo transcrito:

Anexo IVA 2016 - Resumo das Correções Técnicas de IVA - 2016														
Item Relatário	Descrição	2016-01	2016-02	2016-03	2016-04	2016-05	2016-06	2016-07	2016-08	2016-09	2016-10	2016-11	2016-12	2016 Totais por Item
III.2.1.	Falta de liquidação de IVA referente à Aquisição de Serviços de Construção Civil - Campo 4 da DP IVA			3 553,13	1 659,22	513,43		240,73	409,86	144,90	3 717,72		11 396,73	21.635,72
III.2.2.	Operação Que Não Confere Direito à Dedução	238,38	222,50	262,72	336,56	252,41	325,35	512,33	182,30	474,43	126,19	140,24	196,32	3.269,73
III.2.3.	Despesas Respeitantes a Alimentação e Bebidas	66,81	20,40	87,21		174,42	215,22	87,21		296,82		235,88	154,02	1.337,99
III.2.4.	Despesas de Divertimento e de Luxo	812,31											138,00	950,31
III.2.5.	Despesa com Viatura de Turismo											65,94		65,94
Totais »		1.117,50	242,90	3.903,06	1.995,78	940,26	540,57	840,27	592,16	916,15	3.843,91	442,06	11.885,07	27.259,69

[OBJ]

E. A Requerente foi notificada do projeto de correções, em sede de IVA, considerando-se na parte mais relevante o seguinte (cfr. projeto de correções, junto como doc. n.º 2 do PPA):

«III.2. Em sede de IVA — Falta de liquidação de IVA referente à Aquisição de Serviços de Construção Civil

No período de 2016 A... procedeu à dedução de IVA referente à aquisição de serviços de construção civil, conforme se detalha no Anexo IVA 1

O mencionado IVA foi liquidado pelos prestadores de serviços.

(...)

Sempre que no âmbito de uma obra o prestador fatura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projetistas ou de arquitetura, etc.) bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global da fatura, independentemente de haver ou discriminação dos vários itens e da faturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão do sujeito passivo.

Ora, respeitando as operações mencionadas no Anexo IVA1 à aquisição de serviços de construção civil, nos termos do Art. 2.º, n.º 1, al. j) e Art.º 19.º n.º 8, ambos do CIVA, cabe à A... liquidar (e deduzir nos termos dos artigos 19 a 26.º do CIVA) o imposto referente a cada operação, sendo que o IVA liquidado na fatura pelo prestador de serviços, não poderá ser deduzido pela A... .

Face à legislação invocada e não tendo a A... efetuado a liquidação do IVA (efetuou apenas a dedução), conclui-se que nos períodos identificados na coluna 9 do Anexo IVA1, há falta de entrega de imposto, nos termos do Art.º 27.º, n.º 1 do CIVA, no montante total de €21.635,71.

III.2.2 Operações que não conferem direito à dedução

(...)

Em 2016 A... deduziu IVA discriminado no quadro seguinte referente à aquisição de gás para o refeitório existente nas suas instalações, bem como de equipamentos montados neste

refeitório (bancada de inox, forno e maquina de lavar de loiça) tudo isto visando a disponibilização de refeições aos seus funcionários.

A realização de operações que visem a prestação de serviços de alimentação e bebidas pelas entidades patronais aos seus empregados é uma atividade isenta de IVA, nos termos do artigo 9.º, n.º 36 do CIVA.

E sendo uma atividade isenta o imposto suportado nas suas operações passivas não confere direito á dedução, conforme impõe o artigo 20.º n.º 1 CIVA, anteriormente transcrito e que aqui se dá por reproduzido.

Fundamento pelo qual, e nos termos do Art.º 20.º, n.º 1 do CIVA, se conclui que nos períodos de 2016-01 a 2016-12 há dedução indevida de IVA, no valor de €3.269,73, importância a diminuir ao valor declarado nos Campos 24 e 22, de cada uma das DP-IVA, conforme indicado no quadro anterior.

III.2.3 Despesas respeitantes a alimentação e bebidas

No período de 2016 a A... procedeu à dedução de IVA referente a despesas com alimentação e bebidas, conforme detalha o Anexo IVA2.

Limita o Art.º 21º n.º 1 al. d) do CIVA:

“Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

...

d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções;”

*As despesas em causa encontram-se identificadas, qualificadas, valorizadas no **Anexo IVA2**.*

Respeitando estas despesas com alimentação e bebidas, o correspondente imposto está excluído de dedução.

Argumentos pelo qual, e nos termos Art.º 21.º, n.º 1, al. d) do CIVA, nos períodos de 2016-01 a 2016-03, 2016-05 a 2016-09, de 2016-12, há dedução indevida de IVA, no valor de

1.337,99, importância a diminuir ao valor declarado no campo 24 de cada uma das DP-IVA, conforme indicado no Anexo IVA2.

F. No dia 7 de junho de 2019, deu entrada nos Serviços de Finanças de ... o direito de audição exercido pela Requerente, cujo teor se dá por reproduzido, invocando a ilegalidade das correções com base em múltiplos vícios de forma e de violação de lei, (cf. Audição sobre o teor do Relatório - Projeto de correções, junto ao PA);

G. No âmbito do exercício do direito de audição a Requerente regularizou voluntariamente algumas das correções propostas em matéria de IVA, no que diz respeito às seguintes rubricas do Projeto de Relatório:

- i) Falta de liquidação de IVA referente à aquisição de serviços de construção civil;
- ii) Operações que não conferem direito à dedução;
- iii) Despesas de divertimento e de luxo;
- iv) Despesas com viatura de turismo.

H. No dia 11 de junho de 2019 a Requerente submeteu as declarações periódicas de substituição materializando as regularizações voluntárias em sede de IVA (cf. PA);

I. Em resposta aos argumentos aduzidos pela Requerente em sede de direito de audição, a AT no ponto IX.3.6 “*Análise e posição da Inspeção Tributária e Aduaneira*” apreciou os argumentos apresentados tendo atendido em parte às pretensões da Requerente nos valores de € 433,32, de €130,04, e no demais mantido os fundamentos e as correções propostas no projeto de relatório (cf. pontos IX.3.6, IX.3.7, e IX.3.8 a págs. 55 a 63 do RIT);

J. Neste seguimento, a Requerente foi notificada do Relatório Final, cujo teor se dá como reproduzido em que se refere além do mais o seguinte:

“(…)

Relativamente aos restantes documentos não regularizados:

- 7-P4/144, do diário 7 - Consta no e—mail de 2016-02-29 21:06. de C... para a A...: "Boa noite, aqui envio o orçamento de forrar um tecto com 52 metros quadrados com chapa lisa 1.5mm com régua de acabamento tudo branco e 2 óculos para duas portas em alumínio e acrílico. Total do orçamento- 5900+ IVA";

— 7-P4/450, do diário 7 - Consta na F.^a FAC 13/1021. de 2016-04-18: "60% c/ Encomenda/ 40% Após Montagem";

— 7-P8/557, do diário 7 - Esta fatura foi imputada ao projeto de investimento ... - Air ... contabilizado na Conta SNC 4536/09. Consequentemente, este serviço prestado de eletricidade industrial incidiu sobre a instalação de compressor ... , o qual está materialmente ligado à tubagem de ar comprimido, à tubagem de dreno e à instalação elétrica, sendo que funciona em conjunto com sistema integrado de ar comprimido, tendo caráter de permanência.

Salienta-se que outra fatura referente a serviços de eletricidade conexos com a instalação deste

compressor ... (F.^a FAC E161143. emitida em 2016-07-25, com liquidação de IVA) foi objeto de retificação do IVA através da NC E17/24, emitida em 2017-03-25. a qual foi contabilizada em 2017-04-01 pelo documento interno 7-P4/25, do diário 7, bem como pela emissão de nova F.^a E17/99, em regime IVA - Autoliquidação, sendo contabilizada em 2017-04-01 pelo documento interno 7-P4/53, do diário 7.

— 7-P9I332, do diário 7 - Segundo o descritivo que consta na F.^a "120.16.590, de 2016-08-18, a prestação de serviços de grua com manobrador, consistiu no "Apoio na montagem de peça Esterilizador)". Um Esterilizador é um equipamento de grandes dimensões, que funciona sobre elevada pressão, sendo que está fixo ao edifício industrial, encontrando-se ligado a vários sistemas (água, esgotos. eletricidade), funcionando em conjunto e tendo caráter de permanência.

— 7-P10/628, 7-P12/116 e 7-P12/1 17. todos do diário 7 — As faturas em causa têm subjacente a Proposta WT.81 .2016 - Rev3. da qual se extrai a seguinte informação:

"Descrição: A presente proposta tem como objetivo o fornecimento e instalação de um sistema de tratamento de água de processo, de modo a permitir a sua reutilização, reduzindo o consumo atual de água da rede pública de abastecimento.

Objetivo: Proceder ao tratamento de água do processo de descongelação do Atum e Cavala, permitindo a sua reutilização. Este sistema é constituído pelas etapas de gradagem, pré-oxidação, filtração, desinfecção, e correção de pH, microfiltração e esterilização UV.

....

A D... propõe-se a fornecer e instalar os equipamentos constituintes da solução de tratamento descrita anteriormente pelos seguintes valores parciais:

- 1. Sistema de gradagem com limpeza automática*
- 2. Bombas de elevação de água bruta a reutilizar*
- 3. Sistema de pré-oxidação da água bruta a reutilizar*
- 4. Depósito de acumulação de água bruta pré-filtrada (v/ fornecimento)*
- 5. Bombas pressurização de água bruta ao sistema de filtração*
- 6. Filtro industrial multimédia*
- 7. Depósito de acumulação de água tratada (v/ fornecimento)*
- 8. Desinfeção contínua da água reutilizada com correção de pH*
- 9. Bombas de abastecimento de água tratada ao processo de fabrico*
- 10. Microfiltração de proteção 25 micron*
- 11. Esterilizador Ultravioleta*
- 12. Instalação elétrica, incluindo caminho cabos e QE de Comando e Controlo*
- 13. Instalação hidráulica, incluída ligação dos equipamentos e passagem de tubagem*

INCLUSÕES:

Quadro elétrico de proteção e comando da instalação;

Montagem dos equipamentos eletromecânicos e circuitos hidráulicos;

Formação técnica para acompanhamento e controlo do sistema;

Comissionamento de toda a instalação."

Estamos perante equipamentos interligados entre si que funcionam em conjunto disseminados pela unidade industrial, ligados ao sistema de água e com carácter de permanência.

- 7-P12/651, do diário 7 - F.^a FT 2016FT/35, de 2016-12-20, remete para a Proposta 13122016, da qual se extrai a seguinte informação:

"Assunto: Orçamento para isolamento e forra de alumínio de tubagens de Nafta.

- Fornecimento e montagem de isolamento em lã de rocha esp. 50 m/m e forra de alumínio em:

3 Tubagens isoladas e revestidas em conjunto..."

- 7-P12/519, do diário 7 - F.^a FAC A/616, de 2016-12-23, decorre da Proposta RAMS-416-016, na qual consta:

"Descrição do fornecimento

Fornecimento e montagem de tubagem 2" sem costura para alimentação e de fuel à caldeira e retorno.

Fornecimento e montagem de tubagem 3/4" para vapor de aquecimento do fuel no tanque e traçagem da tubagem.

Alteração da posição da tubagem de alimentação de fuel para o tanque com o material existente.

Movimentar bomba de fuel e filtros para fora da bacia de retenção e fixar.

Fornecimento e montagem de três válvulas macho esférico e três junções cónicas".

- 7-P12/576, do diário 7 - F.^a FAC A/617, de 2016-12-23, decorre da Proposta RAMS—372-016, na qual consta:

"Isolamento térmico de dois tanques de soda

Mapa de Preços

Mão-de-obra 3. 175,00 €

Materiais 2. 790,00 €

Valor global 5.965. 00€ (Cinco mil novecentos e sessenta e cinco euros)

Nota: O valor desta proposta é para aplicar Lã de Rocha com revestimento. Na opção de o isolamento ser com produtos ... o custo acresce o valor de mais 1. 167,00€."

-/-

A todos os casos acima indicados importa atender à Lei 41/2015 — Regime Jurídico Aplicável ao Exercício da Atividade da Construção, relativamente ao que aí se considera serviços de construção civil, e bem assim acerca do respetivo Anexo I, onde consta a "Descrição das categorias e subcategorias de obras e trabalhos e respetivas qualificações profissionais mínimas exigidas para a execução de empreitadas de obras públicas".

Assim, nos termos do Art.º 3º da Lei 41/2015. "Para efeitos da presente lei, entende-se por":

"«Atividade da construção» a atividade que tem por objeto a realização de obras, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização";

"«Obra» a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis";

"«Categorias» os diversos tipos de obra e trabalhos especializados compreendidos nas habilitações dos empreiteiros de obras públicas";

"«Subcategorias» as obras ou trabalhos especializados em que se dividem as categorias, compreendidos nas habilitações dos empreiteiros de obras públicas".

Relativamente ao Anexo I da Lei 41/2015 importa destacar que nele constam:

Categoria 1.^a - Edifícios e património construído, que por sua vez abarca várias subcategorias, onde se incluem: 7.^a - Trabalhos em perfis não estruturais, 8.^a - Canalizações e condutas em edifícios e 9.^a - Instalações sem qualificação específica.

Categoria 4.^a - Instalações elétricas e mecânicas, que inclui a subcategoria 15.^a - Instalações de

armazenamento de produtos de petróleo e de postos de abastecimento de combustível e a subcategoria 19.^a - Outras instalações mecânicas e eletromecânicas".

Categoria 5.^a - Outros trabalhos, que inclui a subcategoria 9.^a— Reparações e tratamentos superficiais em estruturas metálicas e a subcategoria 11.^a - Impermeabilizações e isolamentos.

Pelo que o conceito de construção civil, não é restritivo, ao invés é muito abrangente.

Assim, podemos concluir que as correções propostas e contestadas se consideram serviços de construção civil, por serem passíveis de enquadramento nos conceitos referidos do Art.º 3.º da Lei 41/2015, e bem assim nas subcategorias do Anexo I deste normativo legal.

Quando os equipamentos são montados ou instalados com recurso a serviços de construção civil, de modo a ficarem ligados materialmente ao bem imóvel (por exemplo, instalações industriais/fabris), nomeadamente através de estruturas metálicas fixas, com carácter de permanência, deve ser aplicada a regra de inversão (Autoliquidação de IVA).

Sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador fatura serviços de construção civil, compreendidos na Lei 41/2015, ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, entende-se que o valor global da fatura, independentemente de haver ou

não discriminação dos vários itens, e da faturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.

E porque os serviços em causa incidem sobre equipamentos ou estruturas ligadas ao imóvel industrial, com carácter de permanência, e em alguns casos funcionando em conjunto, é-lhes aplicável a regra de inversão.

Face ao que antecede e não tendo a A... efetuado a liquidação do IVA (efetuou apenas a dedução), conclui-se que nos períodos identificados na coluna 11 do Anexo IVA1 - Após Direito de Audição. Há falta de entrega de imposto, nos termos do Art.º 27.º n.º 1 do CIVA, no montante total de € 18.082,59 (coluna 10 do citado anexo).

IX.3.7. Ponto III.2.2 - Operações Que Não Conferem Direito à Dedução

"90.º - No âmbito do ponto 2.2 do projeto de relatório, a AT procura negar à Requerente o direito à dedução de IVA suportado com a aquisição de gás e alguns bens de consumo durante o ano 2016, numa correção que ascende ao montante total de € 3.269,73.

91.º - De acordo com o entendimento professado pela AT, o gás e os bens de consumo adquiridos destinavam-se a ser utilizados no refeitório existente nas instalações da Requerente o qual visa a disponibilização de refeições aos seus funcionários.

92.º - Uma vez que a prestação de serviços de alimentação e bebidas pelas entidades patronais aos seus empregados se assume como uma atividade isenta de IVA, nos termos do artigo 9.º n.º 36.º do Código do IVA, o imposto suportado com referência a esta atividade não seria dedutível.

93.º - Se, por um lado, a Exponente admite que este entendimento seja discutível, por outro lado, não pode deixar de salientar que a AT incorreu num erro de facto no âmbito desta correção.

94.º - Na realidade, e no que respeita ao gás adquirido, apenas uma parte do mesmo foi consumido no âmbito das atividades de refeitório.

95.º - Com efeito, a maior parte do consumo do gás aqui em causa reporta-se à utilização do balneário da Exponente, por parte dos seus colaboradores, encontrando-se tal utilização inserida no âmbito da sua atividade sujeita a imposto e dele não isenta, razão

pela qual é inequívoca a dedutibilidade do respetivo IVA, ao abrigo do disposto no artigo 20.º, n.º 1 do CIVA.

96.º - Neste âmbito, importa salientar que a Exponente dispõe de cabal documentação - que atesta inequivocamente qual o consumo de gás que respeita ao refeitório e qual o consumo de gás que respeita ao balneário que está e sempre esteve ao dispor dos Serviços de Inspeção, mas que desde protesta acrescentar na medida em que tal seja julgado necessários, mais salientando que, inclusive, tanto o refeitório como o balneário dispõem de contadores próprios que atestam os respetivos consumos, e cuja consulta, apesar de não ter sido requerida na acção inspectiva, pode ainda ser efetuada a qualquer momento.

97.º - Para afastar dúvidas que possam subsistir, apresentam-se desde já os respetivos valores, de forma discriminada relativamente a todo o exercício de 2016 aqui em causa, relativos ao consumo de gás que efetivamente foi repartido pelo refeitório e balneário, conforme segue (cf. Anexo III):

Ano 2016	Total Gás m3	Consumo cantina m3	Consumo balneário m3	Valor fatura S/IVA	IVA da fatura	Valor IVA Refeitório	IVA Balneário (dedutível)
Janeiro	325,50	38,42	287,09	1.036,62	238,42	28,14	210,28
Fevereiro	303,80	109,90	193,90	967,50	222,53	80,50	142,03
Março	390,60	104,56	286,04	1.211,39	278,62	74,58	204,04
Abril	520,80	83,35	437,46	1.463,44	336,59	53,87	282,72
Maio	390,60	71,22	319,38	1.097,59	252,45	46,03	206,42
Junho	325,50	62,47	263,03	914,65	210,37	40,37	170,00
Julho	260,40	68,09	192,31	731,75	168,30	44,01	124,29
Agosto	282,10	31,56	250,54	792,70	182,32	20,40	161,92
Setembro	151,90	26,72	125,18	426,85	98,18	17,27	80,91
Outubro	195,30	0,08	195,22	548,81	126,23	0,05	126,18
Novembro	217,00	38,42	178,58	609,76	140,24	24,83	115,41
Dezembro	303,80	46,04	257,76	853,68	196,35	29,76	166,59
TOTAL	3.667,30	680,82	2.986,48	10.654,74	2.450,59	459,80	1.990,79
	100,00%	18,56%	81,44%				

Nota: Existe contador para controlo dos consumos de gás do refeitório/cantina;

98.º - Resulta assim demonstrado, aliás sem a mínima contestação, quer no projecto em crise, quer ao longo da acção inspectiva em causa, que do montante global de € 3.269,73, em causa neste ponto do projecto de correções, há que subtrair o valor de € 1.990,79 correspondente ao IVA suportado com a aquisição de gás para o balneário, o qual é inteiramente dedutível; restando o valor de € 1.278,94 correspondente a IVA suportado

com a aquisição de gás e outros bens de consumo para o refeitório, única situação de imposto cuja dedutibilidade susceptível de ser questionada neste ponto do projeto de correções, e que pode aceitar-se.

99.º — Em face do exposto, a correção aqui em causa deve cifrar-se apenas em € 1.278,94, ao invés do montante de € 3.269, 73 que é proposto no projeto de relatório de inspeção tributária."

Análise e posição da Inspeção Tributária e Aduaneira

De acordo com a demonstração realizada pela A..., no período de 2016, a Cantina consumiu 680.82 m³ de gás, conforme detalha no quadro do ponto 97.º do direito de audição.

De acordo com as faturas cujo IVA dedutível não é aceite Inspeção Tributária apurou, por cada fatura, o total de gás em m³, tendo presente que cada garrafa de gás propano marca ... de 45kg tem 0.11 m³ de gás, o que se demonstra no quadro seguinte:

Quadro F... - Gás Total em m ³ por Cada Fatura											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10=8x9	11	12=11-10
Conta Terceiro	Conta - Título	Data	Diário Mês Documento	Data da Fatura	N.º da Fatura	Mês de Consumo	Quantidade Garrafas Propano 45kg	M ³ de Gás Propano por Garrafa	M ³ de Gás Propano por Fatura	Consumo Cantina m ³ Segundo A...	Diferença
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-01-05	7-P1/617	2016-01-05	FP 012016/1	2015-12	15	0,110	1,650	Consumo de 2015-12 ND	ND
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-02-03	7-P2/65	2016-02-03	FP 012016/4	2016-01	14	0,110	1,540	38,420	36,880
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-03-02	7-P3/176	2016-03-02	FP 012016/6	2016-02	18	0,110	1,980	109,900	107,920
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-04-04	7-P4/213	2016-04-04	FP 012016/7	2016-03	24	0,110	2,640	104,560	101,920
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-05-09	7-P5/659	2016-05-09	FP 012016/10	2016-04	18	0,110	1,980	83,350	81,370
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-06-01	7-P6/534	2016-06-01	FP 012016/11	2016-05	15	0,110	1,650	71,220	69,570
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-07-04	7-P7/711	2016-07-04	FP 012016/14	2016-06	12	0,110	1,320	62,470	61,150
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-08-03	7-P8/537	2016-08-03	FP 012016/15	2016-07	13	0,110	1,430	68,090	66,660
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-09-07	7-P9/754	2016-09-07	FP 012016/16	2016-08	7	0,110	0,770	31,560	30,790
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-10-03	7-P10/367	2016-10-03	FP 012016/19	2016-09	9	0,110	0,990	26,720	25,730
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-11-04	7-P11/331	2016-11-04	FP 012016/22	2016-10	10	0,110	1,100	0,080	-1,020
24321/23	ID.-EXIST.TX 23%-MERCADO NACIONAL	2016-12-07	7-P12/642	2016-12-07	FP 012016/24	2016-11	14	0,110	1,540	38,420	36,880
Totais *							168	-	18,590	634,790	617,850

Nota: o fornecedor de gás em causa, E... Lda - NIPC ... é revendedor F..., sendo que emite a fatura no início de cada mês seguinte ao do consumo do gás.

*Após apuramento do total de gás em m³ por cada fatura (por cada mês), constata-se **que apenas no período de consumo de 2016-10**, o consumo de gás no refeitório de acordo com as leituras realizadas pela A... (0.08 m³) é inferior ao gás total incluído e faturado nesse mês.*

Nos restantes meses o consumo de gás no refeitório, detalhado no quadro do ponto 97.º do direito de audição, é sempre superior ao consumo total incluído nas faturas em causa (não foi apresentado o consumo do mês de 2015-12 o qual foi faturado em 2016-01-05 mantendo-se a correção proposta).

Consequentemente, no período de consumo de 2016-10, a que respeita o documento interno 7-P11/331, será aceite a dedução de 92.73% do imposto, correspondente ao quociente entre 1.02/1,1, ou seja, gás consumido no balneário em 2016/10 e gás total da fatura (faturado no mês seguinte 2016/11).

Assim, no período de imposto de 2016-11 será aceite a dedução de € 130.04, não sendo aceite a dedução de € 10.20.

No quadro seguinte consta o IVA deduzido indevidamente referente a aquisições para o refeitório, após análise do exposto em direito de audição.

Quadro IVA1 - IVA Deduzido Referente a Aquisições Para o Refeitório - Após Direito de Audição										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Conta Terceiro	Conta - Título	Data	Diário Mês Documento	Descrição 1 Descriç. 2	Local. Analit.	Local. Analit.	Dedução Indevida	Campo DP IVA	Obs.	Período Imposto
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-01-05	7-P1/617	S/FACTURA 20160001	30.21.34.476	Refeitório	238,38	24	Gás - Refeitório	2016-01
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-02-03	7-P2/66	S/FACTURA 20160004	30.21.34.476	Refeitório	222,50	24	Gás - Refeitório	2016-02
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-03-02	7-P3/176	S/FACTURA 20160006	30.21.34.416	Centro Custo Inexistente	252,72	24	Gás - Refeitório	2016-03
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-04-04	7-P4/213	S/FACTURA 00012016	30.21.34.476	Refeitório	336,56	24	Gás - Refeitório	2016-04
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-05-09	7-P5/659	S/FACTURA 20160010	30.20.34.476	Refeitório	252,41	24	Gás - Refeitório	2016-05
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-06-01	7-P6/534	S/FACTURA 20160011	30.21.34.476	Refeitório	210,35	24	Gás - Refeitório	2016-06
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-06-14	7-P6/252	S/FACTURA 00014396	30.20.75.476	Refeitório	115,00	24	Forno de Convecção EKA EKF 423 M	2016-06
Dedução Indevida de IVA em 2016-06 »							325,35	-	-	-
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-07-04	7-F7/711	S/FACTURA 20160014	30.21.34.476	Refeitório	168,25	24	Gás - Refeitório	2016-07
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-07-08	7-F7/243	S/FACTURA 16000461	30.20.75.476	Refeitório	344,08	24	Bancada Edenox, Mod. MNS-150 230V 1N 50HZ	2016-07
Dedução Indevida de IVA em 2016-07 »							512,33	-	-	-
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-08-03	7-P8/537	S/FACTURA 20160015	30.21.34.476	Refeitório	182,30	24	Gás - Refeitório	2016-08
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-09-01	7-P9/642	S/FACTURA 16000627	30.20.75.476	Refeitório	376,28	24	Máquina Lavar Louça Edenox, Mod. AF-540	2016-09
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-09-07	7-P9/754	S/FACTURA 20160018	30.21.34.476	Refeitório	98,15	24	Gás - Refeitório	2016-09
Dedução Indevida de IVA em 2016-09 »							474,43	-	-	-
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-10-03	7-P10/367	S/FACTURA 20160019	30.21.34.476	Refeitório	126,19	24	Gás - Refeitório	2016-10
24323/23	ID.-O.B.S.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-11-04	7-P11/331	S/FACTURA 01201622	30.21.34.476	Refeitório	10,20	24	Gás - Refeitório; 7,27%	2016-11
24321/23	ID.-EXIST.TX 23%- MERCADO NACIONAL	2016-12-07	7-P12/642	S/FACTURA 01201624	30.20.34.465	Fábrica Geral	196,32	22	Gás - Refeitório	2016-12
Dedução Indevida de IVA em 2016 »							3.139,63	-	-	-

IX.3.8. Ponto III.2.3 - Despesas Respeitantes a Alimentação e Bebidas

102.º - Quanto ao ponto 2.3 - "Operações que não Confere Direito à Dedução", IVA no valor de € 1.337,99, esta correcção assenta em pressupostos incompreensíveis e infundados, conforme imediatamente se demonstra: o IVA deduzido referido no mapa "IVA1" do projecto de correcções, diz respeito a dispensadores de água potável, equipamentos que usam a água da rede pública e cujo consumo se destina ao uso exclusivo dos trabalhadores.

103.º - Em suma, trata-se de despesas incorridas em estrita e exclusiva conexão com a actividade da Exponente - toda ela tributável em IVA, e nessa medida não excluídas do direito à dedução (cf. artigo 20.º do Código do IVA), pelo que não existe fundamento legal para as correcções propostas em matéria de direito à dedução da Exponente."

Análise e Posição da Inspeção Tributária e Aduaneira

O fundamento para concretizar a correcção assenta no disposto no Art.º 21.º, n.º 1. al. d) do CIVA, ou seja, estarmos em presença de despesas suportadas pela A... que respeitam a alimentação e bebidas (água disponibilizada em equipamento da marca ...).

Sendo indiferente que a água disponibilizada pela A... provenha da rede pública.

É inequívoco que a A... disponibiliza água aos seus trabalhadores (bebidas), o que é concretizado

através da utilização de equipamentos da marca ..., equipamentos que são alugados pela A..., gerando despesas cujo IVA foi deduzido.

Salienta-se que é o aluguer dos equipamentos que permite a disponibilização de água em condições diferentes da disponibilização de água direta da rede pública (fresca ou natural, eventualmente purificada).

E sendo uma despesa com bebidas, o respetivo IVA não é passível de dedução.

Reitera-se, está excluído do direito à dedução o IVA contido nas despesas respeitantes a alimentação e bebidas, que são as operações que estão identificadas no Anexo IVA2 e que estão subjacentes à correção.

Fundamento pelo qual não se atende o alegado pela A..., mantendo-se as correções propostas.

IX.3.9. Resumo das correções técnicas de IVA - 2016 — Após Direito de Audição

No ANEXO IVA 2016 - Após Direito de Audição resumem-se, por Pontos do Relatório, as correções

técnicas em sede de IVA referentes ao período de 2016.

(...)

Quadro DA4 - Documento de Correção - Por Pontos do Relatório			
Item Relatório	Descrição	Campo M22-IRC	Correções Oficiosas
III.1.2.	Gastos Não Aceites no Período de 2016 - A Depreciar	752	3.881,69
III.1.3.	Encargos Com o Aluguer Sem Condutor de Viaturas Ligeiras de Passageiros	732	5.650,61
Correções Técnicas à Matéria Coletável de IRC - Após Direito de Audição - Total 2016 »			9.532,30
III.1.5.	Regime Fiscal de Apoio ao Investimento - Dotação do Período de 2016	355 M22-IRC 714 Anexo D M22-IRC	114.209,79
IX.3.3.	Derrama Estadual (3% X € 9.532,30)	373	285,97
Correções Técnicas de IRC - Imposto - Após Direito de Audição - Total 2016 »			114.495,76
III.2.1.	Falta de liquidação de IVA referente à Aquisição de Serviços de Construção Civil - Campo 4 da DP/MA	-	17.109,93
III.2.2.	Operação Que Não Confere Direito à Dedução	-	1.844,58
III.2.3.	Despesas Respeitantes a Alimentação e Bebidas	-	1.337,99
Resumo das Correções Técnicas de IVA - Após Direito de Audição - Total 2016 »			20.292,50

(...)"

K. Os serviços adquiridos pela Requerente titulados pelo documento interno 7-P4/144, diário 7, consistiram na forragem de um teto com 52 metros quadrados com uma chapa lisa de 1,5 milímetros, com régua de acabamento branco e dois óculos para duas portas em alumínio e acrílico. (cf. e-mail enviado à Requerente pelo fornecedor, transcrito no RIT);

L. Os serviços adquiridos pela Requerente titulados pelo documento interno 7-P4/450, do diário 7, consistiram na aquisição e instalação de uma porta isotérmica, incluindo trabalhos que implicaram a instalação e alteração do sentido de abertura da porta na fábrica da Requerente (cf. RIT);

M. Os serviços adquiridos pela Requerente titulados pelo documento interno 7-P8/557, consistiram em serviços de instalação elétrica industrial, tendo sido imputados aos equipamentos identificado pela Requerente como "AIR ...", consistindo na instalação de um compressor "...", o qual está materialmente ligado à tubagem de ar comprimido, à tubagem de dreno e à instalação elétrica, sendo destinado a funcionar com caráter de permanência e em conjunto com um sistema integrado de ar comprimido (cf. RIT);

N. A fatura – FAC E16/143 emitida com liquidação de IVA – referente a serviços de eletricidade conexos com a instalação do compressor ... identificado no **ponto M** supra, foi objeto de retificação do IVA através da NC E17/24, tendo dado lugar à emissão de nova fatura

em regime de autoliquidação de IVA, sendo contabilizada em 2017-04-01 pelo documento interno 7-P4/53, do diário 7 (cf. RIT);

O. Os serviços adquiridos pela Requerente titulados pelo documento interno 7-P9/332, segundo o descritivo que consta da fatura n.º 120.16.590, de 2016-08-18, consistiram na prestação de serviços de grua com manobrador e no apoio à montagem de uma peça “esterilizador”, (cf. copia da fatura constante do RIT);

P. Uma Peça Esterilizador, conforme **ponto O** supra, é um equipamento de grandes dimensões, que funciona sobre elevada pressão, estando fixo ao edifício industrial, encontrando-se ligado a vários sistemas (água, esgotos, eletricidade), funcionando em conjunto e com caráter de permanência;

Q. Os serviços adquiridos pela Requerente titulados pelos documentos internos 7-P10/628, 7-P12/116 e 7-P12/117, têm subjacente a proposta de prestação de serviços da qual consta o seguinte:

“Descrição: a presente proposta tem como objetivo o fornecimento e instalação de um sistema de tratamento de água de processo, de modo a permitir a sua reutilização, reduzindo o consumo atual de água de rede pública de abastecimento.

Objetivo: Proceder ao tratamento de água do processo de descongelação do Atum e Cavala, permitindo a sua reutilização. Este sistema é constituído pelas etapas de gradagem, pré-oxidação, filtração, desinfecção, e correção de pH, microfiltração e esterilização UV.

A D... propõe-se a fornecer e instalar os equipamentos constituintes da solução de tratamento descrita anteriormente pelos seguintes valores parciais:

- 1. Sistema de gradagem com limpeza automática*
- 2. Bombas de elevação de água bruta a reutilizar*
- 3. Sistema de pré-oxidação da água bruta a reutilizar*
- 4. Depósito de acumulação de água bruta pré-filtrada (v/ fornecimento)*
- 5. Bombas pressurização de água bruta ao sistema de filtração*
- 6. Filtro industrial multimédia*
- 7. Depósito de acumulação de água tratada (v/ fornecimento)*
- 8. Desinfecção contínua da água reutilizada com correção de pH*
- 9. Bombas de abastecimento de água tratada ao processo de fabrico*

10. *Microfiltração de proteção 25 micron*

11. *Esterilizador Ultravioleta*

12. *Instalação elétrica, incluindo caminho cabos e QE de Comando e Controlo*

13. *Instalação hidráulica, incluída ligação dos equipamentos e passagem de tubagem*

INCLUSÕES:

Quadro elétrico de proteção e comando da instalação;

Montagem dos equipamentos eletromecânicos e circuitos hidráulicos;

Formação técnica para acompanhamento e controlo do sistema;

Comissionamento de toda a instalação." (cf. RIT);

R. Os equipamentos constantes do **ponto Q** supra, foram instalados em várias zonas da unidade industrial, com o objetivo de permitir o funcionamento em conjunto das várias componentes envolvidas, encontrando-se interligados, e conectados ao sistema de abastecimento de água com carácter de permanência;

S. Os serviços adquiridos pela Requerente titulados pelos documentos internos n.ºs 7-P12/651, do diário 7- F.^a FT 2016FT/35, de 2016-12-20, têm subjacente a proposta de prestação de serviços n.º 13122016, da qual consta o seguinte:

“Assunto: Orçamento para isolamento e forra de alumínio de tubagens de Nafta.

Fornecimento e montagem de isolamento em lã de rocha esp. 50 m/m e forra de alumínio em: 3 Tubagens isoladas e revestidas em conjunto...”

T. Os serviços adquiridos pela Requerente titulados pelos documentos internos n.º - 7-P12/519, do diário 7 - F.^a FAC A/616, de 2016-12-23, decorreram da proposta de prestação de serviços identificada como RAMS-416-016, na qual consta o seguinte:

"Descrição do fornecimento

Fornecimento e montagem de tubagem 2" sem costura para alimentação e de fuel à caldeira e retorno.

Fornecimento e montagem de tubagem 3/4" para vapor de aquecimento do fuel no tanque e traçagem da tubagem.

Alteração da posição da tubagem de alimentação de fuel para o tanque com o material existente.

Movimentar bomba de fuel e filtros para fora da bacia de retenção e fixar.

Fornecimento e montagem de três válvulas macho esférico e três junções cónicas".

U. Os serviços adquiridos pela Requerente titulados pelos documentos internos n.ºs 7-P12/576. do diário 7, fatura FAC A/617, de 2016-12-23, têm subjacente a proposta de prestação de serviços n.º RAMS - 372-016, da qual consta o seguinte:

"Isolamento térmico de dois tanques de soda

Mapa de Preços

Mão-de-obra 3. 175,00 €

Materiais 2. 790,00 €

Valor global 5.965. 00€ (Cinco mil novecentos e sessenta e cinco euros)

Nota: O valor desta proposta é para aplicar Lã de Rocha com revestimento. Na opção de o isolamento ser com produtos ... o custo acresce o valor de mais 1. 167,00€."

V. Relativamente fornecimento e instalação do sistema de tratamento e reutilização da água usada no processo de descongelamento do peixe, foi referido o seguinte:

"Foram adquiridos e instalados equipamentos desde bombas, filtros e tanques em fibra. O sistema não funciona se não estiver interligado. A água é tratada dentro do sistema. (...) A água da rede passa pelo peixe para o descongelar, é encaminhado a um tanque vertical de superfície, neste caso são dois tanques, cada um leva 20 mil litros de água, essa água é recolhida num tanque, é bombeada para um filtro, um filtro de sólidos, depois passa para um filtro UV, e há duas situações: ou passa a um tanque de stock (...) ou passa para um tanque de sistema para descongelar o pescado, e regressa ao processo. O circuito funciona assim durante 18 horas.

As bombas estão fixas ao chão com 4 parafusos para acoplar o equipamento. (depoimento da testemunha G...)

W. Quanto à forma de instalação dos equipamentos adquiridos pela Requerente, foi referido o seguinte:

“- Os tanques estão fixos ao chão com o peso da água.

- Os filtros de UV são tubos redondos de inox com cerca de 80 centímetros e no seu interior têm várias lâmpadas UV. A água passa como sendo um elemento no meio da canalização da máquina. O filtro está preso à tubagem. (...)

- O Tanque de filtragem de sólidos tem 1,20m de altura por 30 centímetros de largura e está preso ao chão.”

- O tanque de soda é amovível dentro da fábrica. Há cerca de 4 anos tivemos uma remodelação grande na fábrica e este equipamento foi deslocado” (Depoimento da testemunha G...)

X. O valor da aquisição e instalação dos tanques de soda encontra-se segregada da seguinte forma: €2.800,00 relativos a material adquirido e € 3.175,00 relativos a mão de obra. (cf. fatura contante do PA).

Y. O tanque de soda é um tipo de equipamento que integra a linha de produção, servindo para higienizar o equipamento utilizado pela Requerente, como caixas, tabuleiros entre outros elementos. (Depoimento da testemunha G...).

Z. Os trabalhos realizados sobre os tanques de soda adquiridos pela Requerente, consistiram no seguinte:

“O tanque é aquecido por vapor, e para não haver perda térmica foi isolado (...) Houve um trabalho de isolamento do exterior. Foi aplicada lã de rocha, e uma chapa de alumínio por fora. (...). Nas paredes do tanque (...) teve de se avivar as esquinas, cortar o material de inox, cortar, colocar nas dobradiças. Tanque teve de ser preparado para receber a forma do revestimento. (...)”. (Depoimento da testemunha G...).

AA. A respeito da integração dos tanques na fábrica da Requerente e do tipo de instalação que estes equipamentos envolvem foi esclarecido o seguinte:

“É uma estação de tratamento do tamanho de uma vivenda V4, ocupa essa área. Está isolado do exterior com paredes enormes e aí estão um conjunto de tanques. Este sistema de tratamento de águas está numa V4 e tudo se encontra interligado”. (Depoimento da testemunha H...).

BB. Relativamente aos serviços adquiridos pela Requerente de grua telescópica com manobrador, foi esclarecido o seguinte:

-“O serviço de grua foi para um esterilizador que é um tubo de 11 metros de comprimento. Se fosse necessário deslocar toda a linha de montagem (cerca de 20 equipamentos interligados) íamos precisar da grua muitas vezes”. (Depoimento da testemunha H...).

CC. Quanto à forma como a Requerente contrata as compras com os seus fornecedores e trata contabilisticamente a aquisição de equipamentos, a sua instalação, e como subsequentemente procede à imputação das várias componentes dos custos dos trabalhos a executar, foi esclarecido o seguinte:

“No orçamento anual para investimentos, 10% será aproximadamente para construção civil. Quando se vai montar um tanque que tem de ser preso com serviços de alvenaria o tanque é faturado por quem o fornece e só o serviço de alvenaria é faturado como construção civil. (...) contratamos serviços da parte elétrica, mecânica e construção civil para fazer o mesmo trabalho.(...) É raro contratarmos serviços chave na mão. (...) No caso da fatura da D... a solução foi chave na mão exceto a construção civil. Houve trabalhos de construção civil que não estão imputados aí.” (Depoimento da testemunha G...).

DD. Em 8 de Maio de 2017, apesar de discordar do entendimento da AT constante do RIT, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade das liquidações contestadas, (cf. comprovativos de pagamento juntos com o PPA, doc. n.º 5);

EE.No dia 25 de Novembro de 2019 a Requerente apresentou o pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral (cf. requerimento electrónico submetido no CAAD).

b. Factos dados como não provados

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

VI- DO DIREITO

1. DELIMITAÇÃO DAS QUESTÕES A DECIDIR

Como fundamento do pedido anulatório a Requerente invoca vários vícios de ordem formal e de ordem substantiva.

A título prévio, no seu pedido a Requerente invocou a ilegalidade do procedimento tributário por preterição do direito de audiência prévia, e adicionalmente, como vício autónomo, a ausência de fundamentação por falta de base legal.

Além dos vícios invocados, caberá apreciar o pedido principal da Requerente que envolve a declaração de ilegalidade dos seguintes atos de liquidação de IVA:

- 1) Das correções efetuadas pela AT por entender que foram prestados à Requerente um conjunto de serviços de construção civil, recaindo sobre esta a obrigação de proceder à autoliquidação do imposto, por estar em causa uma situação de inversão do sujeito passivo;
- 2) Da correção efetuada pela AT quanto à dedutibilidade do IVA incorrido nas despesas de gás incorridas no refeitório da Requerente;
- 3) Da correção efetuada pela AT quanto à dedutibilidade do IVA incorrido em despesas de alimentação e bebidas, concretamente no aluguer de dispensadores de água potável.

1.1 DA ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO POR VIOLAÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA

O procedimento tributário deve obedecer aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação, nos termos dos artigos 5.º a 10.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, (doravante RCPITA).

A este respeito a Requerente invoca que a falta de audiência dos contribuintes constitui um vício de procedimento tributário e que não obstante todos os documentos carreados para os autos quando do exercício do direito de audiência, a AT ignorou totalmente o esforço probatório da Requerente, bem como todas as explicações concedidas quanto à caracterização dos serviços enquanto serviços de construção civil, tendo mantido inalteradas as conclusões alcançadas em sede de projeto de relatório.

Segundo defende, não pode argumentar-se que foi cumprida a formalidade *in casu* visto que o exercício do direito de audição foi ignorado e não respondido, logo, verdadeiramente, não houve audição.

Vejamos.

O artigo 60.º, n.º 1, alínea a) da Lei Geral Tributária (LGT), densifica a garantia constitucional de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes digam respeito, em particular as impositivas, concedendo aos contribuintes o direito de serem ouvidos previamente à emissão dos atos tributários de liquidação.

Relativamente ao relatório de inspeção tributária, o direito de audição prévia é concretizado no artigo 60.º do RCPIT que, na redação vigente em 2016, estabelecia o seguinte:

“Artigo 60.º

Audição prévia

1 - Concluída a prática de atos de inspeção e caso os mesmos possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação.

2 - A notificação deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para a entidade inspeccionada se pronunciar sobre o referido projeto de conclusões, devendo o prazo, no caso de incluir a aplicação da cláusula geral antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, ser de 30 dias. (redação da Lei n.º 75-A/2014 - 30/09)

3 - A entidade inspeccionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo.

4 - No prazo de 10 dias após a prestação das declarações referidas no número anterior será elaborado o relatório definitivo.”

Na situação vertente, a Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição, resultando do probatório que exerceu esse direito por escrito. Resulta igualmente provado que

a Requerente exerceu de forma diligente e cooperante o seu direito de participação no processo de formação de uma decisão que lhe dizia respeito, tendo para o efeito respondido às questões formuladas.

No caso em apreço, é manifesto que o exercício do direito de audição foi plenamente assegurado, tendo a Requerente sido ouvida quanto às posições que expressamente defendeu ao longo do procedimento tributário, não obstante, a AT ter refutado os argumentos apresentados e decidido manter a quase totalidade das correções propostas, à exceção do valor de € 433,32 na qual se atendeu à pretensão da Requerente.

Note-se que o facto de a AT não ter alterado a sua posição em face dos elementos de prova carreados para os autos pela Requerente, não se pode daí concluir pela violação de princípios da boa fé, da cooperação e da negação do direito de audição. Com efeito, no caso em apreço, a AT dedica em sede de Relatório Final, todo o ponto IX.3.6 sob epígrafe “*Abordagem à resposta do sujeito passivo*” à análise dos documentos apresentados pela Requerente, e à discussão argumentativa sobre o enquadramento das faturas apresentadas enquanto serviços de construção civil, em sede de IVA.

Com efeito, o RIT debruçou-se de forma inequívoca sobre os argumentos essencialmente jurídicos apresentados pela Requerente, tendo, de forma clara, enunciado as questões que ali foram levantadas e tomado posição expressa sobre as mesmas.

Por conseguinte, na vertente organizatória do procedimento tributário, foram garantidos os direitos de defesa da Requerente, tendo sempre tomado conhecimento das diligências efetuadas pelos SIT e sido notificada das decisões proferidas no âmbito do procedimento de inspeção.

Posto que os referidos direitos foram devidamente assegurados pela AT, como se comprova no caso vertente, não é exigível que no final do procedimento esta concorde com a posição do sujeito passivo ou que altere argumentos anteriormente esgrimidos, desde que estes, no seu entender, se mantenham pertinentes.

Com efeito, o que ocorre – e é bem diferente - é que a Requerente não concorda com os fundamentos invocados pela AT, o que entronca nos segundo, terceiro e quarto vícios por ela invocados: a ausência de fundamentação legalmente devida, bem como a violação das regras de sujeição passiva, do direito à dedução do imposto e de violação de lei.

Assim, improcede este segmento da argumentação da Requerente.

1.2 AUSÊNCIA OU VÍCIO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGALMENTE EXIGIDA

No seu pedido a Requerente invoca o vício, também formal, de falta de fundamentação, alicerçada no disposto nos artigos 77.º da LGT e 268.º, n.º 3 da CRP.

Para sustentar a alegada falta de fundamentação do ato, alega que o que está em causa é a aquisição de vários equipamentos, ainda que fornecidos com instalação, tratando-se de bens móveis, sem carácter de permanência, que não fazem parte integrante do imóvel, pelo que considera correta a faturação, pelo fornecedor do IVA que foi pago e entregue à AT.

Assim, não aceita a conclusão da Requerida de que os serviços em causa configuram “*serviços de construção civil, porque tal conceito é abrangente*” nem a consideração de que os serviços prestados “*incidem sobre equipamentos ou estruturas ligadas ao imóvel industrial, com carácter de permanência, e em alguns casos funcionando em conjunto*”, por ausência de elementos concretos ou de base legal que permitam formular o referido juízo.

Mais uma vez se discorda da Requerente.

De facto, a Requerente pode não concordar com a fundamentação apresentada – questão que apreciaremos de seguida – mas é indesmentível que ela existe, é clara, não contraditória e congruente com a conclusão que levou aos atos de liquidação.

A fundamentação do ato de liquidação mais não é do que a forma de a “*AF exteriorizar os motivos porque procedeu àquela liquidação e não a qualquer outra, de uma forma clara, congruente e racional de molde a constituir a base que suporta a decisão.*”¹

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

¹ Acórdão do TCA Sul, proferido no processo n.º 04410/10 de 25 de janeiro de 2011. 0

Segundo a jurisprudência do STA, deve considerar-se “*fundamentado o ato quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível por um destinatário normal colocado na posição em que se encontra o seu real destinatário.*”²

Com efeito, esclarece a jurisprudência daquele Tribunal que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.³

Compulsados os autos arbitrais, constata-se que o RIT contém, com clareza e suficiente grau de detalhe os argumentos, de facto e de direito, nos quais a AT alicerçou as correções de IVA impugnadas, que se prendem essencialmente com a não aplicação por parte da Requerente da regra de inversão do sujeito passivo em aquisições reputadas pela AT como “serviços de construção civil”, bem como o pretendido direito à dedução do IVA na esfera da Requerente de consumos imputados ao refeitório e de despesas com alimentação e bebidas.

Os argumentos apresentados pela AT, o seu sentido e alcance, foram devidamente perccionados pela Requerente que os refuta de forma circunstanciada.

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

Questão distinta é a de saber se a Requerente discorda da fundamentação por não considerar verificados os pressupostos de tributação nela retratados situação que “*tem já a ver com o mérito da decisão e com a legalidade «stricto sensu» do próprio ato*”.⁴ Neste caso, não se trata de aferir o vício formal de ausência de fundamentação legalmente exigida, mas a validade substantiva dos atos tributários, por erro nos pressupostos de facto de direito, que de seguida de aprecia.

1.3 VÍCIOS MATERIAIS

1.3.1 REGIME DE IVA APLICÁVEL A SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

² Acórdão do STA, proferido no processo n.º 1051/09, de 17 de novembro de 2010.

³ A título de exemplo *vide* os acórdãos do STA, processos n.ºs 065/09, de 15 de abril de 2009, e 01114/05, de 2 de fevereiro de 2006.

⁴ Neste sentido, Acórdão do STA, proferido no processo n.º 1690/13, de 23 de abril de 2014.

A questão fundamental a dirimir é de qualificação, referindo-se ao enquadramento, em sede de IVA, a título de serviços de construção civil, e consequente aplicação da regra de inversão do sujeito passivo estabelecida no artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código deste imposto, num conjunto de situações identificadas no RIT e que *grosso modo* se materializaram nas seguintes operações:

- a) Forragem de um teto com 52m2 com chapa lisa, réguas de acabamentos e 2 óculos para duas portas em alumínio e acrílico;
- b) Instalação de uma porta;
- c) Aquisição de tanques de soda e serviços de isolamento térmico;
- d) Serviços de grua telescópica com manobrador e apoio na montagem de esterilizador;
- e) Aquisição e instalação de um sistema de tratamento e reutilização de água usada no processamento de produtos relativos a peixes e mariscos enlatados, tendo em vista reduzir o consumo de água da rede pública;
- f) Serviços de eletricidade industrial;
- g) Fornecimento e montagem de tubagens várias para alimentação de fuel à caldeira e retorno e para produção de aquecimento do fuel para o taque.

A Requerente defende que as faturas que titulam as referidas operações se reportam a meras transmissões de bens, *in casu*, aquisições de equipamentos ou máquinas industriais com serviços de instalação e montagem, facilmente amovíveis, não sendo de aplicar a regra de inversão do sujeito passivo.

Por seu turno, a Requerida entende que todas as operações se enquadram no conceito de serviços de construção civil, estando estes equipamentos ligados entre si e bem assim integrados na estrutura do imóvel com caráter de permanência, pelo que cabia ao sujeito passivo aplicar o regime de inversão previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA.

A este respeito, justifica-se proceder a uma apreciação do regime de inversão do sujeito passivo no caso dos serviços de construção civil, considerando a jurisprudência do TJUE, o disposto na Diretiva IVA, e a transposição feita pelo legislador português para o Código do IVA.

O mecanismo de inversão do sujeito passivo constitui uma exceção ao regime-regra de liquidação do IVA que consta do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA, em transposição do artigo 193.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006), segundo o qual o imposto é devido (leia-se, deve ser liquidado) pelos sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços tributáveis, i.e., pelos fornecedores ou prestadores dos bens e serviços.

O citado regime-regra pode ser afastado nas condições previstas no artigo 199.º da Diretiva IVA, que determina, no seu n.º 1, alínea a), que os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto seja o sujeito passivo destinatário (ou seja, o adquirente), em operações de “*Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis*”, prerrogativa que foi exercida pelo legislador nacional, em relação aos serviços de construção civil, com a alteração ao artigo 2.º do Código do IVA, resultante do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 45.º, n.º 3 da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro.

A opção do legislador nacional inseriu-se, como salienta o preâmbulo daquele diploma, num “*conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação*” e visa acautelar “*algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, atualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado.*” A doutrina salienta que o Estado Português aplicou o mecanismo de *reverse charge* a “*vários setores de atividade identificados como tendencialmente fraudulentos, entre os quais o setor da construção civil*”.⁵

⁵ Vide neste sentido Susana Claro e Catarina Mendonça Medeiros, in Cadernos IVA 2016, “*A Regra de Inversão do Sujeito Passivo nos Serviços de Construção Civil*”, Coord. SÉRGIO VASQUES, Almedina pp. 389-408 (cit. p. 393).

Na sequência da alteração mencionada, o artigo 2.º do Código do IVA passou a dispor, com relevância para a matéria dos autos, o seguinte:

“Artigo 2.º

Incidência subjetiva

1 – São sujeitos passivos do imposto:

a) As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC);

[...]

j) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confiram o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

[...]“

A atividade de construção encontra-se regulada por diploma legislativo que estabelece o seu regime jurídico, a Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, cujo recorte se afigura essencial à delimitação do conceito de “*serviços de construção civil*” atendendo às regras gerais de interpretação das leis que mereceram consagração nos artigos 9.º do Código Civil e 11.º da LGT, orientadas à unidade e coerência do sistema e à teleologia da solução normativa interpretada.

Neste sentido, referem Afonso Arnaldo e Patrícia de Sousa Silva que “*na ausência de definição do conceito de «construção civil» para efeitos fiscais, devemos recorrer a um conceito próprio do seu ramo de direito, como determina o artigo 11.º da Lei Geral Tributária*”.⁶

De acordo com as definições constantes do artigo 3.º da mencionada Lei n.º 41/2015, a atividade de construção tem por objeto a realização de obras, englobando todo o conjunto de atos necessários à sua concretização (alínea b)).

O conceito de “obra” corresponde à “*atividade e [a]o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis*” (alínea k).

Os diversos tipos de obras e de trabalhos especializados que as mesmas envolvem estão classificados por “categorias” e “subcategorias” descritas nos Anexos I e II do diploma em apreço, das quais se destacam com interesse para o tema em análise as seguintes categorias:

- Categorias 1.^a - Edifícios e património construído (que abrange as subcategorias 2.^a Estruturas metálicas 5.^a - Estuques, pinturas e outros revestimentos; 7.^a - Trabalhos em perfis não estruturais, 8.^a- Canalizações e condutas em edifícios e a 9.^a -Instalações sem qualificação específica).

- Categoria 4.^a – Instalações elétricas e mecânicas (que abrange as subcategorias 13.^a Estações de tratamento ambiental 19.^a outras instalações mecânicas e eletromecânicas).

- Categoria 5.^a Outros trabalhos (que abrange a subcategoria 9.^a – reparações e tratamentos superficiais em estruturas metálicas e a subcategoria 11.^a Impermeabilizações e isolamentos).

Constata-se que, quer a previsão do artigo 199.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA, quer a legislação nacional sobre a atividade de construção têm dois denominadores comuns. O primeiro refere-se ao facto de os trabalhos realizados/serviços prestados não se limitarem à construção (*ex novo*), abrangendo, de igual modo, a reparação, a manutenção (ou conservação) e a alteração. O segundo é que esses trabalhos são sempre reportados a bens imóveis, pelo que

⁶ Afonso Arnaldo e Patrícia de Sousa Silva Cadernos IVA 2018, “*A Inversão do Sujeito Passivo do IVA na Prestação de Serviços de Construção Civil*”, Coord. SÉRGIO VASQUES, Almedina, pp. 15-40 (cit. p. 34).

a atividade de construção encerra de forma inevitável, que os serviços prestados apresentem uma conexão ao bem imóvel, o que implica algum elemento de ligação ou de fixação a prédios ou ao solo, com carácter de estabilidade e permanência.

Ora, a este respeito, importa atender ao conceito de “*bem imóvel*” para efeitos de IVA, o qual foi objeto de construção por via jurisprudencial. O Tribunal de Justiça no Acórdão de 16 de janeiro de 2003, proferido no processo C-315/00, Rudolf Maierhofer, afirmou que “*edifícios, compostos por construções implantadas no solo, constituem bens imóveis. A este respeito, importa que as construções não sejam facilmente desmontáveis e deslocáveis, mas, ao contrário do que o Governo alemão sustenta, não é necessário que estejam implantadas no solo de forma indissociável.*” (sublinhado nosso).

Acresce assinalar que segundo a jurisprudência do TJUE não é determinante para a questão de saber se os edifícios em causa são bens móveis ou imóveis [...] o prazo de permanência das partes que o integram. Assim, [...] a locação de um edifício construído à base de elementos prefabricados implantados no solo de forma a não serem facilmente desmontáveis nem facilmente deslocáveis constitui uma locação de bens imóveis na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, “*apesar de esse edifício dever ser retirado no termo do contrato de locação e reutilizado noutra terreno*” – pontos 33 e 35 do citado Aresto (sublinhado nosso).

Merece igualmente destaque a conclusão alcançada no processo C-166/05, Rudi Heger, com Acórdão de 7 de setembro de 2006, em que aquele Tribunal veio considerar que a cedência de direitos (licenças) de pesca configurava um serviço conexo com um bem imóvel, este correspondente aos setores do curso de água a que os direitos respeitavam. Neste processo, o Tribunal entendeu ser de verificar, caso a caso, “*se o vínculo que une o serviço em questão a estes bens imóveis é suficiente*”. [...] sendo “*apenas as prestações de serviços que apresentem uma relação suficientemente directa com um bem imóvel são abrangidas pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.*” – vide pontos 23 a 25.

Desta feita, no citado arresto o TJUE inclui no conceito de “*serviços sobre bens imóveis*” não só as prestações que se reportam ao local em concreto onde o imóvel se situa, como também aquelas (neste caso, direitos de uso) que constituem elementos centrais para a funcionamento e sentido útil dos fins a que determinada estrutura ou parte do solo se destina.

Por seu turno, o Regulamento de execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que alterou o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, relativo ao lugar das prestações de serviços, veio introduzir uma definição de “bens imóveis” no artigo 13.º B, que *infra* se transcreve.

“Artigo 13.º-B

Para a aplicação da Diretiva 2006/112/CE, consideram-se «bens imóveis»:

- a) Qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real;*
- b) Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado;*
- c) Qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores;*
- d) Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção.”*

No âmbito da questão da instalação e montagem de máquinas ou equipamentos, importa analisar o que se refere a propósito do conceito de “*permanentemente instalado*” constante do Regulamento de Execução (EU) n.º 1042/2013. Afirma-se, nesta sede, que a expressão “*permanentemente instalado*”, refere-se aos elementos que são instalados para servir uma finalidade específica num edifício ou numa construção a que se destinam a durar ou a permanecer inalterados.

É, pois, necessário que a instalação de bens móveis sobre bens imóveis seja concebida para ligar o elemento móvel ao edifício como parte integrante, ainda que não para sempre, durante a sua “*vida económica normal*”, sendo irrelevante que o agente que efetua tal instalação ou montagem coincida com aquele que transmitiu os bens móveis em causa.

Numa tentativa de definição concreta os sectores e prestações a que se aplica o mecanismo de autoliquidação independentemente da modalidade de faturação, cabe ainda destacar o

disposto no Ofício-Circulado n.º 30101, de 24 de maio de 2007, da Direção de Serviços do IVA, que define serviços de construção civil por apelo ao Decreto-lei n.º 12/2004, diploma vigente à data, em termos similares aos que acima foram descritos.

No mesmo ofício, pode ainda ler-se que:

“Sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc), bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global de factura, independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.” (ponto 1.4 do ofício).

Refere ainda o mesmo Ofício-Circulado que:

“A mera transmissão de bens (sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu) não releva para efeitos da regra de inversão. A entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do DL 12/2004, de 9 de Janeiro.” (pontos 1.5.1 e 1.5.2.).

Vertendo ao caso dos autos.

À luz da referidas considerações, a questão que se coloca é a de saber em que medida os equipamentos adquiridos pela Requerente com serviços de montagem e instalação, apresentam pela sua natureza, uma conexão suficiente com a estrutura fixa (leia-se unidade fabril) onde foram prestados, de modo a que possam ser qualificados como serviços de construção civil.

Defende a Requerente que se tratam de aquisições de equipamentos móveis com serviços de instalação que, em qualquer caso, podem ser deslocados facilmente para qualquer outro

local, ou outra fábrica, não estando associados ao imóvel nem, por conseguinte, requerem um serviço de construção civil.

Sucedem que a Requerente não cumpriu o ónus que sobre si recaia de demonstrar essa mesma factualidade. Pelo contrário, de acordo com o probatório a Requerente adquiriu um conjunto de equipamentos que foram instalados no imóvel como parte integrante da unidade fabril em que se inserem, funcionando de forma articulada e em conjunto.

Tal situação de integração física e funcional ao bem imóvel ocorreu em todos os serviços identificados no RIT, sendo de destacar, a título de exemplo, o sistema de tratamento e reutilização de água usada no processo de fabrico, que se encontra ligado à rede pública de abastecimento (ponto Q do probatório), os serviços de fornecimento e montagem de tubagens (ponto T do probatório), a instalação da peça esterilizadora (pontos O e P do probatório) e os serviços de forragem de um teto e os serviços de instalação de uma porta (ponto L do probatório).

Adicionalmente, a Requerente adquiriu serviços de construção civil para adaptar equipamentos existentes na fábrica que funcionam interligados aos vários sistemas *supra* referidos, caso por exemplo, dos trabalhos de isolamento dos tanques de soda e da aquisição de serviços de eletricidade industrial (ponto U do probatório).

Ao contrário da tese da Requerente, provou-se que estes equipamentos encontram-se uns fixos ao solo ou a algum elemento estrutural do edifício (ponto W do probatório), outros integram uma linha de montagem/produção, tendo sido referido com clareza, quanto às dimensões do espaço em causa “(É) uma estação de tratamento do tamanho de uma vivenda V4”, (vide ponto AA), e quanto à mobilidade da estrutura afirmou-se que seria suscetível de ser transportada para outras localizações, no entanto, mais adiante a testemunha esclarece que nessa movimentação e desmantelamento, sempre teria a Requerente de recorrer a serviços de construção civil, designadamente contratando “a grua várias vezes” (vide ponto BB).

Ora, considerando os depoimentos das testemunhas, bem como a documentação recolhida e apreciada em sede do procedimento inspetivo, é indesmentível que houve lugar a vários fornecimentos de equipamentos, num contexto de “obra” para efeitos do regime jurídico previsto no Decreto Lei n.º 41/2015, porquanto tais bens não só foram fornecidos como ainda

instalados, conectados, montados, adaptados e integrados no imóvel, com recurso a serviços que se qualificam de construção civil.

Sucedem, que além da conexão física à fábrica onde se encontram, foi igualmente demonstrado que os referidos equipamentos apresentam uma conexão funcional relevante e de natureza estável ao local. Com efeito, foi explicado, em vários depoimentos, que na ausência dos tanques, da linha de montagem, do sistema de reaproveitamento das águas, dos fornos, do esterilizador e das correspondentes instalações elétricas, a unidade fabril - bem imóvel que é construído e adaptado tendo em vista um determinado propósito produtivo -, não poderia funcionar enquanto tal (vide pontos R e V).

Por conseguinte, não se consegue vislumbrar em que medida equipamentos da dimensão dos adquiridos pela Requerente, cuja instalação implicou a realização de trabalhos técnicos especializados, de molde a assegurar o funcionamento sistémico do processo produtivo, possam ser qualificados como simples bens móveis facilmente destacáveis e deslocáveis.

Assim, os trabalhos realizados estão inequivocamente compreendidos nas categorias de atividades previstas no regime jurídico da construção civil (Lei n.º 41/2015) e, como vimos, o facto de tais equipamentos terem sido instalados de molde a fazer parte integrante de uma unidade fabril postula desde logo um carácter de permanência, o que não implica a sua implantação no edifício de forma absolutamente indissociável.⁷

Acresce referir que para a caracterização das operações em causa como serviços de construção civil, é irrelevante a alegação da Requerente que em regra “*não adquire serviços chave na mão*” (ponto CC do probatório). Com efeito, não se estaria perante a simples compra e venda isolada de bens móveis como os que estão em causa nos autos, ainda que a Requerente não contrate, por regra, “*trabalhos chave na mão*”, ou que opte por subdividir contabilisticamente cada uma das parcelas envolvidas nas operações entre os seus diferentes centros de custos: a saber, e conforme se esclarece, a parte mecânica, a eletricidade e a construção civil.

⁷ Neste sentido, confira-se a jurisprudência *supra* citada do TJUE, no processo C- 315/00 bem como a jurisprudência do CAAD, designadamente, Acórdãos arbitrais no processo n.º 457/2017-T, processo n.º 251/2018-T e processo n.º 533/2018-T.

Ora, muito embora a Requerente subdivida as diversas prestações contratadas aos seus fornecedores em prestações independentes, não obstante constituírem operações estreitamente conexas, nunca seria determinante para a respetiva caracterização enquanto operações isoladas de transmissão de bens ou de prestação de serviços, nem tão pouco para evitar a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, cuja lógica subjacente se baseia no combate à fraude e evasão fiscal.

Conforme referimos, o Ofício-Circulado n.º 30101 prevê que se no âmbito de uma obra, o prestador faturar serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de guias e de outros bens), se entende que o valor global de fatura, independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da faturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.

Desta forma, conforme preconiza a AT, os serviços em questão devem ser qualificados como serviços de construção civil e enquadram-se na regra de inversão do sujeito passivo, prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA, pelo que impendia sobre a Requerente a obrigação de autoliquidação do imposto no valor de € 17.109,93.

Neste segmento, o ato tributário de liquidação de IVA não enferma do vício material de erro de direito que foi suscitado pela Requerente, mantendo-se válido na ordem jurídica.

1.3.2 DO REENVIO PREJUDICIAL PARA O TJUE

No seu pedido de pronúncia arbitral a Requerente solicita o reenvio prejudicial para o TJUE caso se entenda que a desconformidade das liquidações de IVA em causa com o Direito da União Europeia não é suficientemente clara ou pacífica na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Como se refere no Ponto 7 das recomendações aos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (2012/C 338/01), do TJUE:

«o papel do Tribunal no âmbito de um processo prejudicial consiste em interpretar o direito da União ou pronunciar-se sobre a sua validade, e não em aplicar este direito à situação de facto subjacente ao processo principal. Esse papel incumbe ao juiz nacional e, por isso, não

competete ao Tribunal pronunciar-se sobre questões de facto suscitadas no âmbito do litígio no processo principal nem sobre eventuais divergências de opinião quanto à interpretação ou à aplicação das regras de direito nacional.»

Mais se recorda, no Ponto 12 daquelas mesmas recomendações que o reenvio prejudicial para o referido Tribunal, não se deverá dar quando:

i) já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto);
ou

ii) quando o modo correto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco.

Consequentemente, continua-se no Ponto 13, *«um órgão jurisdicional nacional pode, designadamente quando se considere suficientemente esclarecido pela jurisprudência do Tribunal, decidir ele próprio da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que conhece.»*

Por fim, conforme consta do Ponto 18 das mesmas recomendações, *«O órgão jurisdicional nacional pode apresentar ao Tribunal um pedido de decisão prejudicial, a partir do momento em que considere que uma decisão sobre a interpretação ou a validade é necessária para proferir a sua decisão.»*

No caso, não se considera que uma decisão sobre a interpretação das normas comunitárias seja necessária para proferir decisão, nem a Requerente o demonstra, e conforme se demonstrou a questão não suscita dúvidas interpretativas que justifique o recuso ao reenvio prejudicial.

Por conseguinte, no seguimento da análise *supra* realizada, entende-se que a Jurisprudência disponível do TJUE esclarece suficientemente, em termos de se poder decidir da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual que se conhece.

Deste modo, e pelo exposto, indefere-se o pedido de reenvio prejudicial.

1.3.3 DA DUPLA TRIBUTAÇÃO EM IVA E DUPLICAÇÃO DE COLETA

Segundo a Requerente, a atuação da AT resulta na dupla tributação em IVA por se verificar uma supressão ilegítima do direito à dedução, princípio que garante a neutralidade do imposto. No caso dos autos, defende a existência de uma duplicação de coleta na medida em que a AT

cobrou o mesmo imposto ao fornecedor e à Requerente, exatamente pelas mesmas operações tributáveis.

Vejamos.

Resulta do exposto nos pontos anteriores que os vários prestadores de serviços não deveriam ter efetuado a liquidação do IVA, uma vez que o verdadeiro devedor do imposto é a Requerente, na qualidade de sujeito adquirente de serviços de construção civil. O facto de os fornecedores terem liquidado imposto e essa liquidação não ser devida, não impede que a liquidação do imposto e o respetivo pagamento não recaia sobre a Requerente, considerando que essas entidades poderão obter a devolução do referido imposto junto da AT.

Assim, tendo-se decidido que incumbia à Requerente a obrigação de liquidar imposto sobre as aquisições efetuadas, é manifesto que, por virtude disso, não ocorre duplicação de coleta.

Veja-se como bem se refere no Ac. STA de 27-02-2013 – Proc. 1079/12:

“I - Por aplicação das regras gerais, o prestador de serviços é o sujeito passivo de IVA, mas nas denominadas situações de reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo (reverse charge), o adquirente dos serviços ou dos bens torna-se o sujeito passivo do imposto pela respectiva aquisição, devendo proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços.

II - A duplicação da colecta, prevista no art. 205.º do CPPT, resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta, sendo que a não exigência de segundo pagamento [à recorrente/requerente], a que a invocação da duplicação de colecta se reconduz, apenas se pode justificar se o primeiro [exigido à prestadora de serviços] era devido, pois, se não o foi, o que foi pago poderá ser ulteriormente reembolsado, através dos meios adequados de impugnação e revisão do acto tributário e, numa situação desse tipo, não se justifica que se prescindia do segundo pagamento, que é efectivamente devido.”

O pedido mostra-se também improcedente nesta parte.

1.3.4 DA VIOLAÇÃO DO DIREITO DA EU E DAS NORMAS QUE CONSAGRAM O DIREITO À DEDUÇÃO

A Requerente alega a ilegalidade da correção efetuada por indevida dedução do IVA na aquisição de serviços de construção, considerando contrário ao princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, a limitação do direito à dedução do imposto incorrido na aquisição de serviços para a realização das suas operações tributadas, ainda que o IVA não tenha sido liquidado por aplicação da regra da inversão do sujeito passivo.

O direito à dedução do imposto, disciplinado nos artigos 167.º a 192.º da Diretiva IVA e, no direito interno, nos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA, consiste essencialmente no direito de um sujeito passivo deduzir ao imposto incidente sobre uma certa operação tributável o imposto em que tenha incorrido na aquisição de bens ou serviços que se destinem à realização dessa operação.

Baseando-se o imposto num sistema de pagamentos fracionados e destinados a tributar o consumo final, a dedução do imposto pago nas operações intermédias do circuito económico é inerente ao próprio funcionamento do sistema e evidencia a neutralidade do imposto. Como princípio fundamental do sistema do IVA, o direito à dedução, em princípio, não pode ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante.⁸

Como se deixou exposto num momento anterior, a regra do *reverse charge* aplica-se ao elenco de operações tipificadas que, no que se refere aos serviços de construção civil, tem aplicação prática no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, que sujeita a incidência subjetiva “*as pessoas singulares ou coletivas (...) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confiram o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil (...)*”.

⁸ Acórdão do TJUE de 8 de maio de 2013, proferido no Processo n.º C-271/12.

O direito à dedução é reconhecido no artigo 19.º do Código do IVA, que contém duas disposições especialmente aplicáveis às situações de *reverse charge* e que a seguir se transcrevem:

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

- a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;
- b) O imposto devido pela importação de bens;
- c) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidos pelas alíneas e), h), e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º;
- d) (...)”

(...)

8- Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.”

Resulta destas disposições que há lugar ao direito à dedução pelas prestações de serviços a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, abrangendo, por conseguinte, as situações em que o imposto é pago pelo adquirente dos serviços. O n.º 8, por sua vez, especifica que, havendo lugar ao pagamento do imposto pelo adquirente dos serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.

No caso vertente, como se viu, o imposto foi indevidamente liquidado pelos fornecedores da Requerente, por não ter sido aplicada a regra da inversão do sujeito passivo a que se refere a sobredita norma do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA. E, desse modo, não há lugar ao direito à dedução, que só ocorreria se o imposto tivesse sido liquidado pela Requerente e apenas na medida em que a dedução correspondesse ao imposto que, nesse condicionalismo, fosse liquidado pelo adquirente dos serviços.

Ademais, alega a Requerente que a recusa do direito à dedução viola o princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, visto que mesmo nos casos de autoliquidação de IVA pela Requerente a autoliquidação e dedução se anulam pelo que em nenhum caso haveria qualquer diferença a entregar ao Estado. Ora, tal argumento não tem qualquer relevância para o caso. O ponto é que a AT procedeu à alteração oficiosa do regime de sujeição a IVA e determinou a correção da liquidação de imposto no que se refere aos serviços de construção civil, fazendo impender a obrigação de pagamento sobre a Requerente. E tendo o imposto sido liquidado indevidamente pelos prestadores dos serviços, é claro que não cabe ao adquirente dos serviços proceder à dedução do imposto.

O IVA confere a possibilidade de dedução de imposto anteriormente suportado para quem está integrado na cadeia produtiva e só nesse sentido é entendido como um imposto neutro relativamente à concorrência das empresas. Mas o princípio não tem aplicação quando o destinatário económico do imposto não é o seu sujeito passivo, caso em que não há lugar à dedução.

Este entendimento é pacífico na jurisprudência do TJUE. Invoque-se, a propósito, o que concluiu este Tribunal:

*“No âmbito de uma operação sujeita ao regime da autoliquidação, em circunstâncias como as do processo principal, a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o princípio da neutralidade fiscal não se opõem a que o beneficiário de serviços fique privado do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa fatura mal passada, incluindo quando for impossível corrigir esse erro, devido à falência do referido prestador”.*⁹

Assim, o pedido é também improcedente quanto a este ponto.

⁹ A título meramente exemplificativo, vide o Acórdão do TJUE, de 6 de Fevereiro de 2014 e proferido no âmbito do processo C-424/12

1.3.5 DAS OPERAÇÕES QUE NÃO CONFEREM DIREITO À DEDUÇÃO – PONTO III.2.2 E 2.3 DO RIT

A AT colocou em causa a dedução do IVA incorrido pela Requerente em despesas de alimentação e bebidas, concretamente no aluguer de equipamentos da marca ... para a disponibilização de água aos seus funcionários, no valor de € 1.337,99.

Adicionalmente, a Requerente deduziu o IVA incorrido nas despesas de gás utilizado no seu refeitório, no valor de € 1.844,58, embora não liquide IVA nas refeições fornecidas aos funcionários, tendo a AT procedido à correção dos valores deduzidos, nos termos dos artigos 20.º e 21.º do Código do IVA.

Defende a Requerente que estas despesas se inserem nos custos gerais da empresa com relação com a sua atividade, toda ela tributável em sede IVA, pelo que não exerce de forma autónoma uma atividade de fornecimento de alimentação e bebidas aos seus funcionários.

Vejamos.

Dispõe o artigo 20º do Código do IVA:

1- Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;”
(...)

Por seu turno, dispõe o artigo 21º do Código do IVA

“Exclusões do direito à dedução

1 - Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

a) (...);

b) (...);

c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens;

d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções;

e) Despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.

2 - Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos:

3 (...);

b) Despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares;

c) (...)

d) (...);

e) (...)

3 – (...)

A norma transcrita, como não podia deixar de ser, em função da consabida matriz comunitária do IVA, tem correspondência no artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho (que reformulou a Sexta Directiva), que dispõe o seguinte:

"O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados- Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão."

Como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 04-06-2015, proferido no processo 06391/13:

"9. O fundamento da exclusão do direito à dedução previsto no art.º 21, do C.I.V.A., encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a I.V.A. suportado nos "inputs" em relação às quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar da sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais/profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial anti-abuso em sede de I.V.A., nos termos em que a doutrina as define."

Ora, relativamente ao aluguer de dispensadores de água da marca ... para consumo dos funcionários, aplicam-se diretamente as considerações tecidas no *supra* referido Acórdão, sendo indiferente que a água seja fornecida aos funcionários por via de dispensadores ou engarrafada. Do que se trata é do fornecimento de uma bebida, colocada em dispensadores da marca ..., os quais são objeto de aluguer pela Requerente para o efeito de disponibilizar esta bebida em condições (de sabor, temperatura, filtragem, apresentação) diferenciadas da água proveniente da rede pública.

Não está em causa, por conseguinte, uma despesa empresarial decorrente do exercício da atividade da Requerente - como seria assegurar o fornecimento de água da rede pública – mas uma despesa, que pela sua natureza, se encontra expressamente excluída do direito à dedução, nos termos do artigo 21.º do Código do IVA.

No que respeita às despesas de gás incorridas pelo refeitório, importa referir que o fornecimento de refeições aos funcionários constitui uma operação tributável, cujo valor de incidência seria o da contraprestação, ou caso esta não exista (operação gratuita), o valor normal, tal como está estipulado na alínea c) do n.º 2 e n.º 4 do artigo 16.º do CIVA.

No entanto, de acordo com o disposto no n.º 36 do artigo 9.º do Código do IVA, estão isentos de IVA os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados.

De acordo com o Ofício-Circulado n.º 105 643, de 17/11/88, do SIVA, este tipo de fornecimento de refeições no refeitório da Requerente, considera-se abrangido pela isenção acima referida, a qual se qualifica com isenção incompleta. Assim, não havendo lugar à liquidação do IVA, e tratando-se de uma isenção incompleta, inviabiliza-se o direito à dedução.

Para contrariar os argumentos da AT, a Requerente invoca a regra prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º.

Note-se que, a disposição prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º, tem sempre de ser analisada no contexto da regra geral do direito à dedução, prevista no artigo 20.º do Código IVA.

Deste modo, ao contrário da tese da Requerente, haveria a possibilidade de exercício do direito à dedução do IVA contido nas referidas despesas se as mesmas estivessem ligadas à realização das operações previstas no referido artigo 20.º (transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, bem como as transmissões de bens a prestações de serviços elencadas na alínea b) do citado normativo).

Por conseguinte, tendo em conta a articulação dos referidos preceitos normativos, no caso concreto do fornecimento de refeições a funcionários ou do fornecimento bebidas, não é possível exercer o direito à dedução do IVA, exceto se a empresa exercer a renúncia à isenção prevista no artigo 12.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA, circunstância em que passaria a liquidar IVA sobre o valor tributável dos bens e serviços fornecidos.

Ora, não se encontrando provado nos autos que a Requerente tenha renunciado à isenção relativamente à atividade desenvolvida no refeitório – caso em que o gás adquirido (com IVA a montante) seria utilizado para a obtenção de receitas tributáveis a jusante, – considera-se que o IVA em causa não pode ser objeto de dedução, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.

Acresce que também não será de reconhecer o direito à dedução do IVA incorrido em despesas relativas ao fornecimento de bebidas aos funcionários da Requerente, a título gratuito, por força do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

Conclui-se pela improcedência de todos os pedidos formulados da Requerente.

3.1.1 PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios fica prejudicada a sua apreciação, dada a decisão anteriormente proferida.

VI- DECISÃO

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado respeitantes ao exercício de 2016 sob os n.ºs 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019... e 2019..., em que se fixou um montante global de imposto a pagar de €20.292,50 (vinte mil duzentos e noventa e dois euros e cinquenta cêntimos).

VII- VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €20.292,50 de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

VIII. CUSTAS

Custas no montante de €1.224,00 a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 9 de outubro de 2020

A Árbitro

Filipa Barros