

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 669/2024-T

Tema: IVA – Cedência de pessoal – Prestação de serviços – Dedução de imposto

SUMÁRIO

- 1. Os serviços de cedência de pessoal, são considerados, nos termos do disposto no artigo 4º, n.º 1 do CIVA, prestações de serviços, sendo irrelevante se a contrapartida paga excede, ou não, o custo suportado pelo prestador desse serviço, sujeito passivo de IVA.*
- 2. De qualquer modo, o imposto ainda que indevidamente liquidado, pode ser deduzido nos termos do artigo 20º, n.º 1, alínea a), do CIVA, desde que os serviços sejam adquiridos para a realização de operações sujeitas a IVA e dele não isentas.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, pessoa colectiva com o n.º..., com sede na ..., n.º ..., ...-..., Lisboa, apresentou, em 22-05-2024, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. A Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade e consequente anulação do indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa com o número ...2023..., bem como do acto tributário de liquidação de IVA, com o número 2023-..., relativo ao período fiscal de Agosto de 2022.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23-05-2024.

3.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 15-07-2024 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 01-08-2024.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. A Requerida foi notificada, por despacho de 26-09-2024, para indicar os factos insusceptíveis de prova documental e que pretendia sujeitar a julgamento, o que fez.

3.6. Em 13-10-2024 foi proferido despacho em que se julgou ser a questão central a decidir nos autos essencialmente de direito e a prova a produzir ser de natureza documental, não havendo necessidade de qualquer esclarecimento ou prova complementar, pelo que foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

3.7. As partes apresentaram alegações reiterando as posições anteriormente assumidas.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral pretende a Requerente a intervenção do tribunal arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa com o número ...2023..., bem como do acto tributário de liquidação de IVA, com o número 2023-..., relativo ao período fiscal de Agosto de 2022.

Sustenta, com tal fundamento:

- Apresentou um pedido de reclamação graciosa à Autoridade Tributária, relativamente à liquidação de IVA, n.º 2023-..., relativo ao período fiscal de Agosto de 2022 e, até à presente data, a Autoridade Tributária não se pronunciou sobre a mesma.

- É uma sucursal em Portugal de uma empresa sediada em França, B... SAS, constituída em 23 de setembro de 2020, e tem como actividade principal a mediação de seguros e a actividade de consultoria para os negócios e a gestão.

- Desenvolve a sua actividade, no âmbito do projecto Boursorama, em termos de BPO (*Business Process Outsourcing*), com vista à prestação de serviços ao cliente final.

- Em contrapartida, os contratos de trabalho de colaboradores alocados ao projecto são assinados com a D... Lisboa, pelo que os custos associados ao pessoal são suportados pela D... Lisboa e, em consequência da acordada cedência de pessoal, facturados à Requerente, à taxa normal de IVA (23%).

- Por sua vez, a Requerente deduz o IVA relativo aos serviços mencionados.

- Os custos com o pessoal são apurados directamente do processamento salarial, através da alocação de colaboradores e, os custos de estrutura são apurados através de uma chave de refacturação – horas de produção e número de colaboradores afectos. Neste contexto, quando a D... Lisboa factura os custos de pessoal, não aplica qualquer margem, refactura as despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações para a segurança social e outras importâncias.

- Solicitou reembolso de IVA na declaração periódica de IVA de 2022/08 e, em consequência, foi alvo de um procedimento inspetivo, de natureza interna e âmbito parcial.

- A Autoridade Tributária considerou que o IVA deduzido pela Requerente, em 2021 e 2022, no montante de Euro 707.335,83 (setecentos e sete mil, trezentos e trinta e cinco euros e oitenta e três cêntimos), foi indevidamente deduzido, dado a operação em causa ser uma operação excluída da incidência do IVA, tendo, por essa razão, emitido a supramencionada demonstração de liquidação de IVA.

- Os serviços prestados à Requerente foram efectivamente de cedência de pessoal, com a identificação individualizada de cada um dos colaboradores cedidos, pelo que a primeira conclusão que importa reter é a de que estamos perante serviços utilizados no âmbito do normal desenvolvimento da sua actividade tributável, encontrando-se reunidas as condições materiais do direito à dedução, previstas no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.

- Com efeito, está demonstrada a materialidade das operações inseridas no desenvolvimento da sua actividade. Estas existiram efectivamente, geraram os fluxos financeiros e estão documentalmente suportadas, não existindo risco de fraude e evasão, tendo o prestador entregue o IVA liquidado ao Estado.

- Entende a AT que a não dedutibilidade se prende exclusivamente com a irregular liquidação de IVA nas facturas em causa, em virtude de a operação em causa, na opinião da AT, não ser sujeita a IVA, seguindo os trâmites do Ofício-circulado n.º 30019, de 4 de Maio de 2000.

- A orientação deste Ofício-circulado viola o princípio da legalidade e da reserva de lei em matéria de incidência tributária, pois cria uma exclusão de tributação sem que exista norma legal que a preveja.

- Como já o havia feito noutros casos, o TJUE referiu que *“é irrelevante, para este efeito, o montante da contrapartida, designadamente o facto de ser igual, superior ou inferior aos custos que o sujeito passivo suportou no âmbito da realização da sua prestação”*.

- No caso em disputa, estamos perante uma prestação de serviços, independentemente da contraprestação da mesma ter margem ou não ter margem, ser ou não o valor exacto das despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações para a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador. Uma coisa é a existência de uma operação sujeita a IVA, outra é o seu valor tributável.

- Acresce que é o direito à dedução que permite assegurar o princípio da neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, independentemente dos seus fins ou resultados, na condição de as mesmas estarem, em princípio, também elas, sujeitas ao IVA.

- Conclui requerendo seja declarada a ilegalidade do acto tributário em questão, com a consequente anulação.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, nos seguintes termos:

- Permanece em discussão nos presentes autos a correção relativa à rubrica “Custos com o pessoal”, no montante total de € 707.335,83, que nos conduz à questão de saber se a cedência de pessoal, nos casos em que apenas são reembolsadas as despesas efectuadas, pode ou não ser considerada prestação de serviços.

- Entende a AT que, sempre que exista uma cedência de pessoal, se o débito efectuado corresponder ao montante exacto dos encargos inerentes à remuneração do trabalhador (despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações para a Segurança Social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador), incorridos pela entidade patronal, tal operação encontra-se não sujeita a IVA.

- Porém, se o montante debitado não corresponder ao reembolso exacto das despesas referentes à remuneração do trabalhador (assim como as inerentes à mesma), podemos estar perante uma prestação de serviços sujeita a IVA, em conformidade com o n.º 1 do Ofício-Circulado n.º 30 019/2000, de 04 de maio, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA). Nesse caso, a totalidade do valor cobrado pela empresa cedente é sujeito e não isento de IVA.

- A cedência ocasional de trabalhadores consiste na disponibilização temporária e eventual do trabalhador do quadro de pessoal próprio de um empregador para outra entidade, a cujo poder de direção o trabalhador fica sujeito, sem prejuízo da manutenção do vínculo laboral inicial.

- Assim, a cedência só tem relevância jurídico-tributária se os débitos associados incorporarem uma margem, a qual é considerada como uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

- Porém, quando a entidade cedente se limita a debitar à entidade cessionária a importância despendida com ordenados ou vencimentos, quotizações para a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador, por força de contrato de trabalho ou previstas na legislação aplicável, e que já antes pagava, poderá entender-se que se trata de um simples reembolso de despesas efectuadas, não existindo prestação de qualquer serviço nem por conseguinte sujeição a IVA, nos termos do alínea c) do n.º 6, do artigo 16.º do CIVA.

- O mesmo é dizer que, se a Requerente apenas facturar um montante que corresponda exactamente ao reembolso das despesas com remunerações e quotizações para a segurança social e outras obrigações suportadas por si com os trabalhadores a ceder (importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador, por força de contrato de trabalho ou previstas

na legislação aplicável), a cedência dos trabalhadores não corresponde a uma prestação de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

- De facto, em termos fiscais, tudo se passa como se o trabalhador não tivesse sido cedido a outra entidade.

- Assim, a cedência de pessoal, realizada nestes termos, está excluída do âmbito do imposto (não se trata de uma isenção) e, nesse pressuposto, o sujeito passivo deve colocar na factura, por força do disposto na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, o motivo justificativo da não aplicação do imposto, por exemplo, a menção "cedência de pessoal - operação não sujeita a IVA", ou outra expressão similar.

- Neste caso, e nos termos do n.º 2 do artigo 20.º, a Requerente não poderá deduzir o imposto respeitante às operações que deram lugar àqueles pagamentos. Com efeito, o direito à dedução do IVA, que constitui um direito inerente ao mecanismo do IVA, instituído pelo sistema comum do IVA, baseia-se na existência de um imposto devido, conforme resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, que estatui que “[p]ara apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos”.

- Conclui, pois, a Requerida no sentido de se deverem manter os actos tributários em causa.

II – SANEAMENTO

6.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

6.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

6.3. O processo não enferma de nulidades.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

- Matéria de facto

A) 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 discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito.

Nesse enquadramento, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente é uma sucursal em Portugal, constituída em 23-09-2020, sendo detida em 100% pela B... SAS, entidade sediada em França, e tem como actividade principal a mediação de seguros e a de consultoria para os negócios.
- b) Desenvolve a sua actividade, no âmbito do projeto Boursorama, em termos de BPO (*Business Process Outsourcing*), com vista à prestação de serviços ao cliente final.
- c) Os contratos de trabalho de colaboradores alocados ao projecto são assinados com a D... Lisboa, sendo os custos associados ao pessoal por esta suportados.
- d) O apuramento destes custos é feito através do ERP- utilizado pelo Grupo C..., pelo que os suportes enviados são extraídos deste ERP: os custos com o pessoal são apurados diretamente do processamento salarial, através da alocação de colaboradores e das horas de produção e número de colaboradores afectos.
- d) A acordada cedência de pessoal à Requerente é-lhe facturada com a liquidação de IVA à taxa normal de 23%.
- e) A Requerente deduziu o IVA contido nas aludidas facturas.
- f) Na declaração periódica de IVA relativa a Agosto de 2002 a Requerente solicitou reembolso de IVA no montante de 791.205,91 €.
- g) Na sequência do referido pedido de reembolso de IVA, foi desencadeada acção inspectiva, à Requerente, com base na ordem de serviço OI2023... .
- h) Consta do respectivo RIT.

- *“O negócio da A... Sucursal diz essencialmente respeito ao projeto Boursorama, em termos de BPO (Business Process Outsourcing): a empresa foi constituída com o intuito de prestar serviços ao cliente, uma vez que este não era possível ser através de outra entidade por questões de confidencialidade e segregação. As transações que nela resultam são essencialmente da emissão de uma fatura mensal associada ao rendimento deste projeto*

*(horas de produção * transfer price) para com a entidade que emite a fatura ao cliente final ao contract price (B... entidade sediada em França, portadora do n.º de IVA). Estas prestações de serviços são classificadas como não sujeitas, de acordo com a alínea a) do n.º 6 do art.º 6.º do Código do IVA (CIVA) a contrario.*

- Em contrapartida, os contratos de trabalho de colaboradores que estão alocados a este projeto estão na entidade D... Lisboa, pelo que estes custos e os custos de estrutura são refaturados à A... Sucursal, procedendo a empresa, no âmbito da prossecução da sua atividade, à dedução do IVA das faturas emitidas pela entidade D... Lisboa.

- Referiu, ainda [o sujeito passivo] que, face ao exposto e considerando o facto de a atividade desenvolvida pela A... Sucursal não gerar IVA liquidado, e o facto de poder deduzir o IVA dos serviços que adquire sem restrições, exceto os previstos especificamente no CIVA, conduz a que, sistematicamente, seja gerado crédito de imposto.

- A atividade desenvolvida pela Empresa é realizada na sua sede, tratando-se a mesma de um edifício alugado à empresa E..., SA. Os colaboradores afetos ao projeto Boursorama trabalham em regime presencial.

- Como descrito anteriormente as despesas incorridas pela Empresa dizem respeito à refaturação efetuada pela D... Lisboa de custos com o pessoal e custos de estrutura. O apuramento destes custos é feito através do ERP- utilizado pelo Grupo F...: Workday, pelo que os suportes enviados são extraídos deste ERP. Os custos com o pessoal são apurados diretamente do processamento salarial, através da alocação de colaboradores. Os custos de estrutura são apurados através de uma chave de refaturação - Horas de produção e número de colaboradores afetos.

- Nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do CIVA são consideradas prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. No que diz respeito à qualificação da cedência de pessoal como uma prestação de serviços importa ter em consideração o Ofício-circulado n.º 30019, de 2000/05/04, da Direção de Serviços do IVA. No citado Ofício Circulado esta Direção de Serviços, com vista à uniformização de procedimentos, concluiu pela "(...) inexistência de prestação de serviços e, conseqüentemente, a não sujeição a imposto, (...) em todas as situações em que o montante debitado comprovadamente corresponda ao reembolso exato das despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações

para a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador, por força de contrato de trabalho ou previstas na legislação aplicável (v.g. prémios de seguros de vida, complementos de pensões, contribuições para fundos de pensões, etc.).

- Na situação descrita, se a D... Lisboa faturou montantes que correspondem exatamente ao reembolso das despesas que tem com os ordenados e encargos suportados pela cedência de trabalhadores, entende-se que, aqueles montantes, não correspondem a uma prestação de serviços nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do CIVA. Assim, não se verificando a incidência objetiva do IVA, tal cedência de pessoal está excluída do âmbito deste imposto.

- Assim, estando aquela cedência de pessoal excluída do âmbito do IVA concluímos que, na esfera da A... Sucursal, foi deduzido imposto indevidamente mencionado nas faturas da D... Lisboa.

- Ora, o direito à dedução do IVA, que constitui um direito inerente ao mecanismo do IVA, instituído pelo sistema comum do IVA, baseia-se na existência de um imposto devido. Desde logo, se atentarmos na alínea a) do n.º 1 do art.º 19.º do CIVA, verificamos que “Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos”.

- Sobre a questão da dedução do imposto indevidamente mencionado na fatura, o Tribunal de Justiça da União Europeia já por diversas vezes se pronunciou no sentido de que tal parcela deve ser objeto de correção. Com efeito, no processo C-454/98 [de 19/09/2000], o tribunal, decidiu em sintonia com o já defendido no processo C-343/87 [de 07/02/1990] (acórdão GENIUS HOLDING), quando se pronunciou no sentido que o exercício do direito à dedução previsto na Sexta Diretiva, não abrange o imposto devido exclusivamente porque foi mencionado na fatura. Mais defendeu aquele tribunal, ponto 17 do aresto, que se todo o imposto faturado pudesse ser deduzido, mesmo quando não corresponde ao imposto legalmente devido, a fraude fiscal resultaria facilitada.

- Por isso, o direito à dedução do IVA encontra-se balizado pelo enquadramento jurídico tributário da operação que lhe é subjacente, ou seja, deduz-se o imposto que legalmente corresponde à operação em causa (imposto devido de acordo com as regras de incidência

e aplicado à taxa que legalmente se impõe à operação) e não o imposto que o operador económico por desconhecimento ou incauto aplicou.

- O que releva aqui não é o facto de a operação ter sido ou não a título oneroso. Se estamos perante um mero reembolso de despesas, é claro que a A... pagou à D... Lisboa os montantes faturados. O que está em causa é a inexistência de qualquer margem naquela operação e tratando-se de um mero reembolso de despesas, segundo o Ofício-circulado n.º 30019 ao qual a AT está vinculada, não existe qualquer prestação de serviços e, por conseguinte, não há sujeição a IVA. O conteúdo daquele Ofício-circulado encontra-se atualizado, é claro, tempestivo e o entendimento vertido é a correta interpretação da lei.

- Pelo exposto, a pretensão do sujeito passivo não poderá ser acolhida, pelo que, nestes termos, as correções propostas em sede de projeto relatório relativas à rubrica “Custos com o pessoal”, no valor de € 707.335,83, mantêm-se, em virtude de não terem sido suscitados factos que alterem a sua fundamentação e quantificação”.

- i) Em resultado do processo inspectivo, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2023-..., relativa ao período de Agosto 2022.
- j) A Requerente apresentou, em 29-11-2023, reclamação graciosa relativamente a tal liquidação, à qual foi atribuído o n.º ...2023... .
- k) Até à apresentação do pedido arbitral, em 22-05-2024, a Requerente não tinha sido notificada de qualquer decisão proferida no identificado pedido de reclamação graciosa.

B) Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida.

- Matéria de Direito

Conforme resulta do pedido arbitral, a questão submetida à apreciação do tribunal consiste em apurar, em suma, se assiste à Requerente o direito à dedução de IVA contido nas facturas que lhe foram emitidas relativamente a débitos com custos relativos a cedência de pessoal e que correspondem ao simples reembolso dos mesmos.

Para dar resposta à questão teremos de qualificar, para efeitos de IVA, a operação de cedência de pessoal a que corresponda uma remuneração pelo exacto montante dos custos incorridos, ou seja, sem que seja facturado um ganho adicional.

Dispõe o artigo 4º, nº 1 do CIVA que “*são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens*”.

Significa isso que as prestações de serviços realizadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, são operações abrangidas pela incidência do IVA, conforme resulta do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA.

Daí que, atendendo ao conceito residual de prestação de serviços que se encontra previsto no referido artigo 4º, nele têm enquadramento todas as operações que não forem de considerar como transmissão de bens, conforme definidas no artigo 3º, pelo que, desde já avançamos, que terá necessariamente de se considerar como prestação de serviços a cedência de pessoal à Requerente, aqui em causa.

Subscrevemos o que, a propósito de cedência de pessoal com as mesmas características e contornos da efectuada à aqui Requerente, se disse no acórdão arbitral 49/2024-T:

- *“Como é sabido, o IVA é um imposto de matriz europeia, que tem a sua base na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006 (“Diretiva IVA”), e que visa a tributação do consumo de bens e serviços. No que respeita aos serviços, a Diretiva IVA adotou um conceito residual e, portanto, lato de prestação de serviços, considerando como tal «qualquer operação que não constitua uma entrega de bens» (n.º 1 do art.º 24 deste diploma). Esta definição foi transposta para o n.º 1 do art.º 4 do Código do IVA português que, em termos similares, considera como prestações de serviços todas as operações efetuadas a título oneroso que não configuram transações com bens (transmissões locais de bens, aquisições intracomunitárias ou importações).*

Considera-se, em geral, que um serviço é realizado a título oneroso, para efeitos de IVA, “se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário”.¹

No caso em apreço, é facto não controvertido que existiu uma prestação, não relacionada com bens, que foi realizada pela B... à Requerente, e objeto de faturação em novembro e dezembro de 2022. É igualmente facto não controvertido que a realização dessa prestação deu origem a pagamentos retributivos por parte da Requerente à B... . Ou seja, estamos perante uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas.

Atendendo ao conceito lato de prestação de serviços acima referido, entende este Tribunal, face ao acima exposto, estarem plenamente cumpridos os requisitos do n.º 1 do art.º 4 do Código do IVA para qualificar tal operação (da B... à Requerente) como uma prestação de serviços para efeitos de IVA”.

A tais argumentos contrapõe a Requerida que a cedência de pessoal sem qualquer margem de lucro não consubstancia uma prestação de serviços passível de IVA, mas um simples débito de despesas fora do escopo do imposto pelo que, tal circunstância, de mera refacturação de custos, não é abrangida pela incidência do imposto, o que inviabiliza a dedução do imposto liquidado à Requerente.

Fundamenta o seu entendimento no Ofício-Circulado n.º 30019, de 04.05.2000, da Direção de Serviços de IVA, onde se conclui pela “*inexistência de prestação de serviços e, conseqüentemente, a não sujeição a imposto (...) em todas as situações em que o montante debitado comprovadamente corresponda ao reembolso exacto de despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações para a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador, por força de contrato de trabalho ou previstas na legislação aplicável (v.g. prémios de seguros de vida, complementos de pensões, contribuições para fundos de pensões, etc.)”.*

¹ Ponto 14 do acórdão do TJUE de 03.03.1994, R. J. Tolsma, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80

Entendemos que sem razão.

O CIVA não contém qualquer norma de exclusão de incidência objectiva das prestações de serviços que permita sustentar tal entendimento.

Citando o acórdão arbitral 353/2020-T “*afigura-se que a orientação deste Ofício-circulado viola o princípio da legalidade e da reserva de lei em matéria de incidência tributária, pois cria uma exclusão de tributação sem que exista norma legal que a preveja (cf. artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP)*”. E como igualmente aí se refere, “*(e)m sentido similar, de que as operações de cedência de pessoal são prestações de serviços e como tal sujeitas a IVA, já se tinha pronunciado o Tribunal Arbitral constituído no processo n.º 142/2012-T*”.

Aliás, como clarifica o citado acórdão arbitral 49/2024-T: “*acresce que a solução versada no Ofício-Circulado n.º 30019 se afigura incompatível com o direito europeu, quer no que respeita à Diretiva IVA (já aflorado acima), quer quanto à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)*”.

De facto, quanto a esta matéria, o TJUE já se pronunciou no processo n.º C-94/19, San Domenico Vetraria SpA, de 11 de março de 2020, no sentido de considerar que o art.º 2.º n.º 1 da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977 [correspondente ao art.º 2.º, n.º 1, alíneas a) e c) da Diretiva IVA] se opõe a que uma legislação nacional considere irrelevantes, para efeitos de IVA, os empréstimos ou destacamentos de pessoal, que sejam realizados exclusivamente mediante o reembolso dos custos respetivos.

Na análise efetuada, o TJUE começou por confirmar a existência de uma prestação de serviços entre as partes do processo em causa, a qual se afigurava realizada a título oneroso, uma vez que entre o prestador do serviço e o seu beneficiário existia uma relação jurídica no âmbito da qual foram realizadas prestações recíprocas, dada a existência de umnexo direto entre o serviço prestado e a retribuição recebida pelo prestador. A Comissão contestou, todavia, a existência de umnexo direto entre essas duas prestações, alegando que, na falta de estipulação de uma remuneração superior aos encargos suportados pela Avir, o destacamento em causa no processo principal não teve por objetivo receber uma contrapartida.

Quanto a essa argumentação, a resposta do TJUE foi, no entanto, taxativa, ao afirmar que a mesma não poderia ser acolhida. Conforme esclareceu o TJUE, «se se demonstrar — o que cabe ao

tribunal de reenvio verificar — que o pagamento, feito pela San Domenico Vetraria, dos montantes que lhe foram faturados pela sua sociedade-mãe era condição para que esta última destacasse o dirigente e que a filial só pagou esses montantes como contrapartida do destacamento, deverá concluir-se pela existência de um nexo direto entre as duas prestações. Por conseguinte, a operação deve ser considerada realizada a título oneroso e é sujeita a IVA, se os demais requisitos do artigo 2.o, ponto 1, da Sexta Diretiva estiverem cumpridos» (pontos 27 e 28).

E, precisando ainda em maior detalhe a sua linha de argumentação, concluiu o TJUE ser «irrelevante, para este efeito, o montante da contrapartida, designadamente o facto de ser igual, superior ou inferior aos custos que o sujeito passivo suportou no âmbito da realização da sua prestação (v., neste sentido, Acórdãos de 20 de janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, n.o 22, e de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.o 45 e jurisprudência referida). Com efeito, essa circunstância não é suscetível de afetar o nexo direto entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida (Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.o 46 e jurisprudência referida)» (ponto 29).

É, portanto, de concluir que o conceito de prestação de serviços a título oneroso, para efeitos de IVA, constante do n.º 1 do art.º 4 do Código do IVA, depende da existência de um nexo direto entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida pelo prestador do serviço, não sendo relevante, para efeitos da qualificação de tal operação ao abrigo da supra mencionada norma, determinar se o montante da contrapartida estabelecido entre as partes corresponde, ou não, ao custo suportado pelo sujeito passivo para a realização desses serviços”.

Nessa mesma linha, concluímos ser indiscutível que a cedência de pessoal em apreço é uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta, não havendo qualquer obstáculo à dedução de IVA por parte da Requerente.

Não se vislumbra, aliás, onde se pode acolher argumento para que assim não fosse, ainda que o imposto tivesse sido indevidamente liquidado pelo prestador.

Como é jurisprudência corrente, “o princípio da dedução do IVA, enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, impõe que todas as restrições ao direito de dedução sejam interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo” (Acórdão do STA de 07-10-2015 – Proc. 01455/12).

Nessa linha, se refere no Acórdão TCA Norte de 14-07-2014 – Proc. 00688/10.4BEPRT: “*dispõe o art. 2º, nº 1, alínea c), do CIVA que são sujeitos passivos do imposto, «as pessoas singulares ou colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA. Desta forma, a simples menção do IVA em tais documentos, mesmo que porventura descabida, por não haver lugar ao mesmo, origina obrigação de imposto. Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 24/4/2002, proc nº 26636, este resultado deriva tanto do carácter rígido e formalista do IVA como do facto de o sujeito passivo destinatário da factura ter o direito de dedução respectivo. Nas palavras de XAVIER DE BASTO (cfr. «A harmonização Fiscal na CEE», Ciência e Técnica Fiscal, nº 362, p. 44), cada factura com menção de imposto, constitui «um cheque sobre o tesouro, pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA nela contido. Por isso, (...) a simples menção do IVA em factura (mesmo que porventura descabida, por não haver lugar a imposto naquele caso, por qualquer razão) origine obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, isto é, seja ele ou não um sujeito passivo. Tornar-se-á, pelo simples facto da menção, um «devedor de imposto». Só assim se consegue que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar. Assim se assegura o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados»* (sublinhados nossos).

Quer dizer, ainda que o IVA tivesse sido indevidamente liquidado por estar em causa operação a ele não sujeita – o que, como vimos, não é o caso – a Requerente teria direito à sua dedução, nos termos do disposto no artigo 20º, nº 1, alínea a), do CIVA. Vedar a dedução do imposto não seria consentâneo com o princípio da neutralidade inerente ao sistema do IVA, o qual assegura que o imposto suportado na aquisição de serviços utilizados para a realização de operações tributáveis é dedutível, excepto se se estivesse perante uma operação simulada (artigo 19º, n.º 3 do CIVA), o que não é o caso.

Razão pela qual a liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios, objecto do presente pedido arbitral, enferma de erro nos pressupostos, tendo de ser anulada por vício de violação de lei e, por consequência, também o indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa que, por via silente, confirmou aquele acto tributário.

Relativamente aos argumentos explanados pela Requerida a propósito de não serem devidos juros indemnizatórios, tal assentará em lapso na medida em que a Requerente não os peticionou.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado, declarando-se a ilegalidade da liquidação de IVA relativa a Agosto de 2022, bem como do indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa àquela relativo.
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 707.335,83 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 10.404,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 25- 01-2025

Os Árbitros

Fernanda Maças
(Presidente)

Alberto Amorim Pereira
(Vogal)

António A. Franco
(Relator)