

## CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 667/2025-T

Tema: IVA – Liquidação adicional; Serviços de Construção Civil – regime de inversão do sujeito passivo; Transmissão intracomunitária de bens - prova; Fornecimento de géneros em alojamentos de trabalhadores.

### SUMÁRIO:

I - Quando foi a própria Requerente a fornecer à AT os elementos probatórios fundantes da liquidação correctiva impugnada, constituídos por facturas devidamente identificadas no Projeto do Relatório da Inspeção Tributária, com menção do emitente, NIF, número e data da fatura, valor do IVA e descrição do serviço, as quais estão disponíveis na sua área reservada da Inspeção Tributária e Aduaneira no Portal das Finanças e integram a própria contabilidade do sujeito passivo, não se verificam os vícios de preterição do exercício do direito de audição, nem de insuficiência de fundamentação do acto.

II – O contribuinte que comunica, na Declaração Periódica de IVA e na Declaração Recapitulativa do mesmo período, ter efectuado transmissões intracomunitárias de bens, e que confirma tais operações em esclarecimentos solicitados e prestados à AT, no decurso do procedimento inspectivo, vindo *a posteriori*, no exercício do direito de audição, dizer que se tratou afinal de uma operação triangular em que os bens transaccionados não chegaram a entrar em território nacional, fica onerado com a prova dos factos, à luz do disposto no artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT, falecendo-lhe licitude para invocar a violação do princípio do inquisitório.

III – O fornecimento de géneros conexos com o alojamento de trabalhadores, entre os quais serviços de limpeza e de manutenção dos alojamentos, água, eletricidade, gás e internet, não integrando a remuneração do trabalho, mas antes o reembolso, ainda que parcial, através de uma quantia fixa, de tais despesas, constitui uma prestação de serviços tributável em sede de IVA.

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

**A...**, **UNIPESSOAL, LDA**, NIF ..., com sede em ..., ... (doravante “Requerente”), notificada da liquidação adicional de IVA n.º..., relativa ao mês de março de 2024 (cf. Documento n.º 1), veio, nos termos e para efeito do disposto no art.º 97.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), na al. a) do n.º 1 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), e no art.º 99.º e seguintes do Código do Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral, tendo em vista a anulação da referida liquidação, com fundamento em erro quanto aos pressupostos de facto e subsidiariamente preterição da formalidade essencial de audição prévia e falta de fundamentação, pedindo a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.

É demandada a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 14-07-2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro deste Tribunal Arbitral que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) a c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 16-09-2025.

A Requerida apresentou Resposta, em 22-10-2025, na qual se defende por impugnação, concluindo pela improcedência do pedido arbitral, e juntou o Processo Administrativo (PA).

Após ouvidas ambas as partes sobre os concretos pontos da matéria de facto sobre que pretendiam produzir prova testemunhal, em 19-11-2025, proferiu-se despacho a designar o dia 16-01-2026 para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Por requerimento de 14-01-2026, a Requerente veio colocar à consideração do Tribunal que as testemunhas de ambas as partes fossem inquiridas por videoconferência (via WEBEX), ou que o início da reunião fosse atrasado para as 11h00m do mesmo dia. Tendo a AT manifestado não dar o seu acordo para a inquirição das testemunhas por videoconferência, deferiu-se apenas pretendido quanto à hora da reunião.

Na mencionada reunião verificou-se que a pessoa indicada como testemunha pela Requerente, B..., não poderia ser ouvida nessa qualidade, porquanto declarou estar em representação da empresa e acrescentou ter um interesse direto no desfecho do processo. Depois de exercido o contraditório, decidiu-se que o mencionado B... seria ouvido em declarações de parte, considerando que poderia ser útil para o esclarecimento de questões ainda não devidamente clarificadas, na prossecução do interesse na descoberta da verdade material e também ao abrigo dos princípios da informalidade, autonomia do Tribunal na condução do processo, na livre determinação das diligências de prova e livre apreciação dos factos, princípios estes consagrados nos artigos 16.º, al. c) e e), 19.º e 29.º, n.º 2 do RJAT.

Seguidamente, facultou-se às partes a apresentação de alegações escritas, simultâneas, no prazo de 15 dias, solicitou-se o envio das peças processuais em formato Word e advertiu-se a Requerente de que até à data da prolação da decisão arbitral, assinalada como 16-03-2026, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

As partes apresentaram alegações, nas quais mantiveram e / ou desenvolveram as teses já anteriormente defendidas.

## II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das pretensões aqui formuladas, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), b) e c) todos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A acção é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

## III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

### 1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. A Requerente tem como objecto social *“1. A produção e comercialização de frutos. 2. A produção e comercialização de plantas frutícolas, designadamente, a produção e comercialização de material de propagação vegetativa de plantas frutícolas (fruteiras) e de materiais de fruteiras em conformidade com a comunidade agrícola (CAC), importando e exportando as plantas e os referidos materiais frutícolas.”* (PA).

B. No ano de 2024, a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo interno credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2024..., com despacho de abertura do Chefe da Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Beja, datado de 28-06-2024 (PA).

C. Do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária (PRIT) e, posteriormente, do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) ficou a constar, além do mais, o seguinte:

*“V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades*

*V.1- Em sede IVA*

*V.1.1 – Dedução indevida de IVA – Art.º 19.º n.º 8 do CIVA*

*O sujeito passivo deduziu IVA, no montante total de 3.575,39 €, com base nas seguintes faturas, as quais se encontram registadas na sua contabilidade:*

Conta	Data do registo	Diário	Nº de Lançamento	Fatura Nº	NIF Fornecedor	Data de Emissão	Valor do IVA	Obs.
<b>Período: 2024/03</b>								
<b>Campo 20</b>								
24322131	30.03.2024	Compras	3000477	FAC 5/1010		29/12/2023	357,40 €	Instalação elétrica (material e m.o)
24322131	31.03.2024	Compras	3000478	FAC 5/1005		29/12/2023	793,98 €	
24322131	31.03.2024	Compras	3000479	FAC 5/1012		29/12/2023	417,48 €	
24322131	31.03.2024	Compras	3000480	FAC 5/1013		29/12/2023	2 006,53 €	
<b>Total - Período 2024/03</b>							<b>3 575,39 €</b>	

*Da análise efetuada aos documentos que constam do quadro acima apresentado, concluiu-se que o sujeito passivo deduziu IVA indevidamente no montante total de 3.575,39 € (357,40 € + 793,98 € + 417,48 € + 2.006,53 €), no período 2024/03, pelo facto das faturas supramencionadas, n.ºs FAC 5/1010, FAC 5/1005, FAC 5/1012 e FAC 5/1013, emitidas por C... UNIPessoal LDA, NIF ..., em 2023-12-29, titularesm aquisições de bens e serviços (Instalações elétricas) que se destinam a obras, enquadráveis, de acordo com o Anexo I do Ofício circulado 30101, de 2007-05-24, emitido pela Direção de Serviços do IVA, bem como a alínea j) Instalações elétricas de utilização de baixa tensão, do Anexo II da Lei n.º 41/2015, de 03/06, no conceito de Serviços de construção civil de forma ampla, como qualquer trabalho que envolve processo construtivo, e por isso sujeitos à regra da inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que dispõe que são sujeitos passivos de imposto:*

*“j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações*

*que confirmam 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.”, competindo ao adquirente a obrigação de liquidação do imposto, sem prejuízo do direito à dedução nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA.*

*(...)*

*Face ao exposto, considerando, o disposto no n.º 8 do artigo 19.º do Código do IVA, que refere que: “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.”, não podem ser aceites as deduções praticadas pelo sujeito passivo, acima descritas, no montante de 3.575,39 €, por contrariarem o referido preceito legal.*

*(...)*

*V.1.2 – Falta de liquidação de IVA – Art.º 18.º do CIVA*

*A) Transmissões de bens*

*Dispõe o n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA que:*

*” 1 - São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.”*

*No entanto, se estivermos perante transmissões físicas de bens para outro país da União Europeia há que observar o regime do IVA nas transações intracomunitárias (RITI), cujo princípio geral é o da tributação no destino. É da conjugação deste princípio com o da neutralidade de imposto que surgem as regras de isenção nas transmissões intracomunitárias, designadamente as do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).*

*Assim, a alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI determina que:*

*“1-Estão isentas do imposto:*

*a) As transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino*

*ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;”*

*(...)*

*E, mais recentemente, no mesmo sentido, a AT divulgou, adicionalmente, através do Ofício-Circulado n.º 30 231, de 2021-01-28, instruções administrativas relativas aos meios de prova da expedição ou transporte de bens para efeitos de aplicação da isenção do artigo 14.º do RITI, referindo no seu ponto 1 o seguinte:*

*“1. Constituem condições substanciais da aplicação da isenção prevista na alínea a) ou c) do n.º 1 no artigo 14.º do RITI:*

*a) A expedição ou o transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro;*

*b) Que o adquirente, pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado-Membro, tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e, aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;*

*c) Que o sujeito passivo transmitente cumpra a obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, de submeter uma declaração recapitulativa para o respetivo período devidamente preenchida, com exceção de situações, devidamente justificadas, em que corrija a falta detetada.*

*(...)*

*A verificação de tais condições cumulativas, com vista à aplicação da isenção nas transações, incumbe ao fornecedor, o qual deve ser capaz de comprovar de forma inequívoca que os bens transacionados saíram do território nacional para outro Estado Membro, sob pena da operação ser considerada localizada em território nacional e, como tal, aqui sujeita a imposto nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA.*

*Na análise efetuada aos elementos contabilísticos e documentais, solicitados e disponibilizados pelo sujeito passivo, relativos ao período 2024/03, verificou-se que emitiu as seguintes faturas, não tendo procedido à liquidação do respetivo IVA, por aplicação da alínea a) do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações intracomunitárias (RITI):*

Fatura Nº	País Adquirente	NIF Adquirente	Adquirente Internacional	Data de Emissão	Valor dos bens
FT 2024A1/62	DE		D... GmbH	2024-03-10	12 531,66 €
FT 2024A1/61	DE		D... GmbH	2024-03-10	163 389,37 €

Por forma a confirmar se estavam reunidas todas as condições para o sujeito passivo (fornecedor dos bens) ter isentado as identificadas transações, previstas na citada legislação e Ofícios circulados anteriormente mencionados, solicitou-se que apresentasse os documentos que constituíam a prova da saída da mercadoria transacionada do território nacional para outro Estado Membro (EM) da UE, titulada pelas faturas indicadas no quadro acima apresentado, emitidas pelo sujeito passivo ao cliente alemão D... GmbH, Nº de IVA: DE ... (Inválido no VIES), não tendo o sujeito passivo apresentado quaisquer elementos/documentos que comprovassem a saída da mercadoria em causa, do território nacional com destino a outro EM da UE.

Além do referido, verificou-se ainda através da consulta ao VIES – Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias que o Número de IVA: DE ... relativo ao operador alemão D... GmbH se encontra inválido para a realização de transações comerciais intracomunitárias, por motivo de cessação de atividade em 01/01/2024. Ou seja, na data da ocorrência das transações, o adquirente não se encontrava abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens no seu Estado Membro.

Em face do exposto, conclui-se não ter o sujeito passivo cumprido as duas condições exigidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, que correspondem à condição mencionada na alínea a) do ponto 1 do Ofício Circulado N.º 30231, dado que não tem na sua posse quaisquer meios de prova da expedição ou transporte da mercadoria transacionada, a partir do território nacional para outro Estado-Membro e o número de IVA do referido cliente intracomunitário se encontrar inválido para a realização de transações intracomunitárias, o que impede que as transações identificadas beneficiem da aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, sendo o imposto devido em território nacional. Deste modo, está em falta a liquidação de IVA à taxa normal nas faturas seguintes, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por estas titularem a venda de ativos fixos (FT 2024A1/61) e a refaturação de gastos de instalação dos mesmos (FT 2024A1/62):

Conta	Data	Diário	Nº de Lançament	Fatura Nº	Pais Adquirente	NIF Adquirente	Data de Emissão	Valor dos bens	Tx. IVA	IVA em falta
<b>Período: 2024/03</b>										
781622	10.03.2024	Vendas	3000003	FT 2024A1/62	DE		2024-03-10	12 531,66 €	23%	2 882,28 €
7871121	10.03.2024	Vendas	3000002	FT 2024A1/61	DE		2024-03-10	163 389,37 €	23%	37 579,56 €
<b>Total - Período 2024/03</b>								<b>175 921,03 €</b>		<b>40 461,84 €</b>

### *B) Prestações de serviços*

*Na análise efetuada aos elementos contabilísticos e documentais solicitados e apresentados pelo sujeito passivo, referentes ao período 2024/03, constatou-se que praticou deduções de IVA suportado na aquisição de bens e serviços destinados ao fornecimento, de alojamento e de serviços de limpeza e de manutenção nos alojamentos, eletricidade, água e gás, a trabalhadores ao seu serviço, as quais se encontram registadas nas contas de IVA dedutível, nomeadamente, 24323111 - IVA - Dedutível out. bens serv. NAC tx. red. Ce 24323131 - IVA - Dedutível out. bens serv. NAC tx. nor. C..*

*De acordo com a Lista dos Trabalhadores apresentada pelo sujeito passivo, aos quais disponibilizou alojamento no mês de março de 2024, verificou-se que esse fornecimento foi feito a 90 trabalhadores.*

*Através da análise de um Recibo de Vencimento do mês de março de um destes trabalhadores e, do respetivo Contrato de Trabalho (n.º 4 da Cláusula 8), constatou-se que o trabalhador auferiu uma Remuneração em Espécie correspondente ao fornecimento de alojamento, no valor de 78,00 €, sujeito a tributação sede de IRS e de Contribuições para a Segurança Social. Este valor foi depois descontado no Recibo do Vencimento ao valor líquido a pagar ao trabalhador.*

*Para além deste montante, o contrato prevê ainda no n.º 5 da Cláusula 8, que seja descontado ao vencimento líquido do trabalhador, a quantia mensal de 22,00 € por conta do fornecimento de géneros, como sejam, serviços de limpeza e de manutenção nos alojamentos, eletricidade, água e gás. Esta quantia, designada por “Despesas de Género”, surge nos recibos destes trabalhadores apenas a descontar ao vencimento líquido a pagar aos empregados, ou seja, não é sujeito a qualquer tributação em sede de IRS ou de contribuições para a Segurança Social.*

*Com base na listagem dos trabalhadores apresentada pelo sujeito passivo constata-se que as quantias descontadas aos trabalhadores, no mês de março/2024, totalizam o seguinte montante:*

Data	Nº de Trabalhadores	Descrição do desconto	Desconto	Total
Março/2024	90	Despesas de Género	22,00 €	1 980,00 €

*Tendo em conta que o empregado paga mensalmente ao sujeito passivo a quantia fixa de 22,00 €, independentemente do valor dos consumos que efetua dos bens (eletricidade, água e gás) e dos serviços de limpeza e de manutenção do alojamento de que usufruiu, conclui-se que não se trata de reembolso de despesas com a aquisição de bens (alguns dos quais sujeitos a IVA à taxa reduzida) e de serviços, efetuadas pelo sujeito passivo por conta dos trabalhadores, mas sim de um serviço global composto por um conjunto de bens e serviços, indiscriminados quanto ao valor de cada componente, ao qual o trabalhador tem direito mediante a contraprestação mensal fixa de 22,00 €.*

*Revestindo este fornecimento a natureza de prestação de serviços, deve ser objeto de faturação e de sujeição a IVA, nos termos da alínea a) do artigo 1.º do Código do IVA, que dispõe que:*

*“1 - Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:*

*a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; (...),”*

*conjugado com o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma legal:*

*“1 - São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. (...)”*

*De acordo com o previsto no artigo 18.º do Código do IVA, conjugado com o disposto nas Listas I e II Anexas ao referido Código, conclui-se que a taxa a aplicar ao referido serviço é a prevista na alínea c) do mencionado artigo, ou seja, a taxa normal de 23%, por falta de enquadramento do serviço em causa em qualquer uma das verbas das mencionadas Listas Anexas ao Código do IVA.*

*Assim, face ao exposto, conclui-se que está em falta a liquidação de IVA, à taxa normal (23%), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, sobre o valor total das “Despesas de Género” descontado nos Recibos de Vencimento dos trabalhadores, no mês de março/2024:*

Período	Nº de Trabalhadores	Descrição do desconto	Desconto	Total	Taxa IVA	IVA em falta
2024/03	90	Despesas de Género	22,00 €	1 980,00 €	23%	455,40 €

- *Resumo das correções em sede de IVA*

Conforme exposto anteriormente, nos pontos V.1.1 e V.1.2, foram apuradas, no período em análise, as seguintes correções ao imposto:

Período	Campo	Ponto	Artigo infringido - CIVA	IVA em falta
2024/03	20	V.1.1	Artigo 19.º, n.º 8	3 575,39 €
	4	V.1.2 - A)	Artigo 18.º n.º 1, al. c)	40 461,84 €
	4	V.1.2 - B)	Artigo 18.º n.º 1, al. c)	455,40 €
<b>Total do período 2024/03</b>				<b>44 492,63 €</b>

- D. Os presentes autos têm por objeto a liquidação adicional de IVA n.º..., relativa a março de 2024 (2403M), no valor de € 44.492,63, segundo a descrição da mesma e com os fundamentos do “relatório de inspeção” enviado à Requerente, elaborado no âmbito do procedimento inspetivo com a ordem de serviço n.º OI2024... (Docs. n.ºs 1 e 2, juntos com o PPA, que aqui se dão por reproduzidos).
- E. No mencionado RIT, foram apuradas as três seguintes correções:
- Dedução indevida de IVA, no montante de € 3.575,39, relativo a instalação elétrica (materiais e m.d.o.), por entender a Requerida que as aquisições em causa se destinavam a obras, as quais se subsumem no conceito de serviços de construção civil de forma ampla, por isso sujeitas à regra da inversão do sujeito passivo;
  - Falta de liquidação de IVA, no montante de € 40.461,84, relativo a transmissão intracomunitária de bens, por entender a Requerida que não foi provada a expedição ou transporte de bens, para efeitos de aplicação da isenção do art.º 14.º do RITI, e também porque o adquirente em causa havia cessado atividade anteriormente à emissão das correspondentes faturas;
  - Falta de liquidação de IVA, no montante de € 455,40, relativo a fornecimento de

géneros como eletricidade, água, gás, limpeza e manutenção, em alojamentos de trabalhadores, por entender a Requerida que o valor descontado aos trabalhadores para compensação destas despesas (€ 22,00/mês) não se trata de um reembolso ou de redébito de despesas efetuadas por sua conta, mas antes de um serviço global prestado aos trabalhadores, composto por um conjunto de bens e de serviços, indiscriminados quanto ao valor de cada componente, ao qual os trabalhadores teriam direito mediante uma contraprestação mensal fixa (Item 3 do PA e RIT).

- F. As faturas que fundamentam as correções quanto à dedução indevida de IVA relativa a instalação eléctrica foram submetidas pela própria Requerente através do Portal das Finanças (PA).
- G. Na Declaração Periódica de IVA, relativa ao período 2024/03 (n.º ...) e submetida a 13.05.2024, a Requerente inscreveu no campo 7 — Transmissões Intracomunitárias de Bens e Prestações de Serviços — o valor de €175.921,00 (PA).
- H. Esse mesmo montante foi declarado na Declaração Recapitulativa do período 2024/03 (n.º ...), entregue na mesma data, qualificando a operação como Tipo 1, respeitante a transmissões intracomunitárias de bens ou operações assimiladas, nos termos do artigo 14.º do RITI (PA).
- I. Foi identificada a Alemanha como país de destino e o operador alemão D... GmbH (NIF ...) como adquirente, sendo o valor declarado corresponde à soma de duas faturas emitidas em 10.03.2024, com os números FT 2024A1/61 e FT 2024A1/62, cujo o descritivo mencionado, respetivamente, indica: «Fixed Assets - Irrigation system, Tunnels and Warehouse» e «Depreciation; Travel & meals» e ambas continham a menção «Não sujeito ou não tributado» como motivo de isenção (PA).

- J. Mediante consulta ao sistema VIES – Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias, verificaram os SIT que o operador alemão não se encontrava registado para efeitos de tributação de aquisições intracomunitárias de bens desde 01.01.2024, sendo que as faturas lhe foram emitidas posteriormente, em 10.03.2024 (PA).
- K. Durante a ação inspetiva, quando solicitada a apresentação dos documentos justificativos da saída dos bens do território nacional, a Requerente não apresentou quaisquer elementos, nem alegou estar em causa uma operação triangular (PA).
- L. A Requerente é uma empresa agrícola, fundada em 2007, que se dedica à produção de pequenos frutos (e.g., morangos, framboesas, amoras), actividade sazonal sujeita a flutuações no que toca à necessidade de trabalhadores (PA, incontroverso).
- M. Para tanto, recorre a trabalho temporário de cidadãos maioritariamente estrangeiros, migrantes, em função do que adquire bens e serviços destinados ao alojamento desses trabalhadores, incluindo-se nesse âmbito serviços de limpeza e de manutenção desses alojamentos, bem como água, eletricidade e gás (cit. Doc. n.º 2).
- N. A Requerente exerceu o direito de audição prévia, em 25-02-2025, nele tendo concluído que o procedimento inspetivo deveria ser arquivado, sem correcções (Doc. n.º 3 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido.)
- O. A Requerida concluiu o relatório inspetivo a 24-03-2025, tendo mantido as três correcções já referidas, inerentes a dedução indevida de IVA, na importância de € 3.575,39, e a falta de liquidação de IVA, nas importâncias de € 40.461,84 e de € 455,40 (PA).

- P. Na sequência, foi emitida a aludida liquidação adicional de IVA n.º ..., em 03-04-2025, disponibilizada e notificada na caixa electrónica, em conformidade com o disposto nos artigos 38.º, n.º 9, e 39.º, n.º 10, ambos do CPPT (cit. Doc. n.º 1).
- Q. Não se conformando com tal liquidação, Requerente apresentou o presente PPA, em 11-07-2025 (SGP do CAAD).

## **2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não se prova que a falta de liquidação de IVA relativo a transmissão intracomunitária de bens estivesse justificada por se tratar de uma operação triangular, na qual o percurso (movimentação física) dos bens é distinto do processo documental (faturação), não tendo os bens chegado a entrar em território nacional.

## **3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se na análise do Processo Administrativo (PA) e nos documentos a este anexos, bem assim nos que foram juntos com o PPA, conforme está reflectido em relação a cada facto considerado provado. A audição de B..., que se apresentou como

Engenheiro Agrónomo e em representação a Empresa Requerente, declarando ter um interesse directo no desfecho da causa, revestiu um interesse nulo.

#### **IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA**

##### **1. QUESTÕES A DECIDIR**

O objeto do litígio gira em torno da legalidade liquidação adicional de IVA n.º..., o que implica apreciar as três correcções que lhe estão subjacentes:

I - Dedução indevida de IVA - € 3.575,39 - na instalação elétrica, por submissão ao regime de inversão do sujeito passivo;

II - Falta de liquidação de IVA - € 40.461,84 - na transmissão intracomunitária sem prova de expedição;

III - Falta de liquidação de IVA - € 455,40 - no fornecimento de géneros em alojamento de trabalhadores.

##### **1.1. DEDUÇÃO INDEVIDA DE IVA RELATIVA A INSTALAÇÃO ELÉTRICA**

A Requerente alega que, como já tinha evidenciado em sede de audição prévia, as facturas em que se baseia esta correcção - FAC 5/1010, FAC 5/1005, FAC 5/1012 e FAC 5/1013, emitidas pelo fornecedor com NIF ... - não foram anexadas ao Projeto de RIT, daí resultado desde logo vício de fundamentação, por insuficiência, na medida em que se exige no art.º 62.º, n.º 3, al. i) do RCPITA (por referência ao RIT e, por maioria de razão, ao PRIT) a *“descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correcções efectuadas”*. Conclui ter sido preterido o seu direito de audição prévia e ser insuficiente a fundamentação constante do RIT para sustentar as correções determinadas neste âmbito, impondo-se, em consequência, a anulação da liquidação sindicada.

A Autoridade Tributária começa por notar que as cópias das facturas em causa foram submetidas pela própria Requerente através do Portal das Finanças, logo não tinha de as incorporar no Projeto do RIT, uma vez que, mais do que ninguém, a Requerente tinha plena consciência e conhecimento das faturas que ela própria apresentou. Acrescenta que as facturas em causa foram devidamente identificadas na página 9, do Projeto do RIT, com menção ao emitente, NIF, número e data da fatura, valor do IVA, descrição do serviço, elementos contabilísticos e referência à declaração periódica onde o imposto foi deduzido. Argumenta ainda que as facturas encontram-se na posse da Requerente, disponíveis na sua área reservada da Inspeção Tributária e Aduaneira no Portal das Finanças, integrando a sua própria contabilidade, concluindo que de modo algum foi afectado quer o exercício do direito de audição, quer o dever de fundamentação do acto.

Apreciando, resulta da prova não só que as facturas em causa foram plenamente identificadas no Projecto de RIT, como se alcança do quadro e do texto constantes de fls. 12 do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária (PRIT), mas também que as mesmas foram submetidas pela própria Requerente através do Portal das Finanças e integram a sua própria contabilidade (Factos C e F). Neste contexto, ressalta à evidência que são absolutamente fantasiosas as alegações da Requerente quer quanto ao prejuízo do exercício do direito de audição prévia, quer quanto à insuficiente fundamentação do acto. Aliás, nem sequer faz sentido a invocação de tais vícios quando foi a própria Requerente a fornecer à AT os elementos probatórios fundantes da liquidação correctiva ora impugnada. Ademais, não ficará por referir a circunstância de Requerente não ter atacado a questão de fundo, ou seja, a inversão do sujeito passivo na obrigação de liquidação do imposto quando, como no caso, se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil.

Improcede, portanto, esta parte do pedido arbitral.

## **1.2. FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA RELATIVA A TRANSMISSÃO INTRACOMUNITÁRIA DE BENS**

A Requerente alega, em síntese:

- Os SIT não tiveram em conta que, neste âmbito, encontrava-se em causa uma operação triangular, i.e., em que o percurso (movimentação física) dos bens é distinto do processo documental (faturação), não tendo os bens chegado a entrar em território nacional.

- a Requerente não fez nenhuma importação (para que houvesse importação os bens tinham de entrar no território nacional), pelo que não tem aplicação a norma referida no art.º 16.º do RITI; e também não se verificou nenhuma transmissão intracomunitária (para que existisse uma transmissão intracomunitária os bens em causa tinham de sair do território nacional), pelo que também não é de aplicar a isenção do art.º 14.º do RITI.

- Neste caso, os bens transacionados não chegaram a entrar em território nacional, indo diretamente de um país da comunidade para outro país da comunidade, as operações estão fora do campo de incidência do imposto sobre o valor acrescentado em território nacional, não havendo lugar a imposto em Portugal.

- No procedimento tributário a administração tributária deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido (cf. art.º 58.º da LGT), podendo/devendo os órgãos competentes, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes (art.º 63.º, n.º 1 da LGT).

- Deveriam, no limite, os SIT ter solicitado à Requerente que apresentasse elementos que comprovassem a triangularidade da operação, ou ter solicitado esclarecimentos às outras entidades envolvidas.

- Violado o princípio do inquisitório, com o consequente vício de fundamentação que se repercute sobre os atos consequentes do RIT, há que concluir pela ilicitude da liquidação sindicada, que deverá ser anulada em conformidade.

A Requerida contrapõe, sucintamente:

- Primeiramente há que mencionar que foi a própria Requerente que na Declaração Periódica de IVA, relativa ao período 2024/03 (n.º ...) e submetida a 13.05.2024, inscreveu no campo 7 — Transmissões Intracomunitárias de Bens e Prestações de Serviços — o valor de €175.921,00.

- Esse montante foi declarado na Declaração Recapitulativa do período 2024/03 (n.º ...), entregue na mesma data, qualificando a operação como Tipo 1, respeitante a transmissões intracomunitárias de bens ou operações assimiladas, nos termos do artigo 14.º do RITI.

- Foi identificada a Alemanha como país de destino e o operador alemão D... GmbH (NIF...) como adquirente.

- O valor declarado corresponde à soma de duas facturas emitidas em 10.03.2024, com os números FT 2024A1/61 e FT 2024A1/62, cujo o descritivo mencionado, respetivamente, indica: «Fixed Assets - Irrigation system, Tunnels and Warehouse» e «Depreciation; Travel & meals» e ambas continham a menção «Não sujeito ou não tributado» como motivo de isenção.

- Mediante consulta ao sistema VIES, verificou-se que o operador alemão não se encontrava registado para efeitos de tributação de aquisições intracomunitárias de bens desde 01.01.2024, sendo que as faturas lhe foram emitidas posteriormente, em 10.03.2024.

- Durante a ação inspetiva, quando solicitada a apresentação dos documentos justificativos da saída dos bens do território nacional, a Requerente não apresentou quaisquer elementos, nem sequer alegou estar em causa uma operação triangular, como posteriormente veio a invocar em sede de audição prévia, também sem produzir qualquer prova documental.

Apreciando, desde já se regista que a tese da Requerida é a única que recebe o apoio da prova, concretamente da recolhida sob os Factos Provados C, G, H, I, J e K que, por se identificarem com a resumida e sustentada alegação da AT, aqui se dão por integrados.

Ao invés, a Requerente não faz prova da invocada operação triangular, argumento esgrimido somente a partir do exercício do direito de audição, na tentativa de justificar a não tributação da operação representada nas duas facturas emitidas em 10.03.2024, com os números FT 2024A1/61 e FT 2024A1/62, tendo como destino a Alemanha e como adquirente a Empresa D... GmbH. Para agravar, verificaram os SIT, em consulta ao sistema VIES - Sistema de Informação de Trocas

Intracomunitárias, que tal operador alemão não se encontrava registado para efeitos de tributação de aquisições intracomunitárias de bens, desde 01.01.2024, data anterior à das referidas facturas. Acrescendo, em resposta a a um pedido de esclarecimentos da AT, e referindo-se aos bens trasaccionados na operação em causa, a Requerente afirmou, entre o mais: *“Como os equipamentos foram transferidos para a Alemanha há algum tempo atrás, ainda não nos foi possível encontrar os documentos comprovativos desse transporte...”* (PA 13.7, e-mail de 05-11-2024).

Enquanto tal, o que se torna muito claro é que a Requerente tenta contrariar a evidência da operação intracomunitária por si realizada e como tal declarada tanto declaração periódica de IVA, como na declaração recapitulativa *supra* mencionadas.

Porém, não tendo a Requerente feito prova da saída da mercadoria em causa, do território nacional com destino a outro EM da EU, não merece censura a conclusão inserta no RIT a tal respeito: *“...conclui-se não ter o sujeito passivo cumprido as duas condições exigidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, que correspondem à condição mencionada na alínea a) do ponto 1 do Ofício Circulado N.º 30231, dado que não tem na sua posse quaisquer meios de prova da expedição ou transporte da mercadoria transacionada, a partir do território nacional para outro Estado-Membro e o número de IVA do referido cliente intracomunitário se encontrar inválido para a realização...”*.

A Requerente argumenta que deveriam os SIT ter-lhe solicitado que apresentasse elementos comprovativos da triangularidade da operação ou ter solicitado esclarecimentos às outras entidades envolvidas, omissão da qual resultou violado o princípio do inquisitório. Daí retira mais um vício de fundamentação, repercutido nos atos consequentes do RIT, logo na ilicitude da liquidação sindicada.

Na verdade, o princípio do inquisitório determina que a Requerida deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do contribuinte (arts. 58.º da LGT e 6.º do RCPITA).

Neste capítulo, durante o procedimento inspetivo a Requerida solicitou à Requerente a apresentação de documentos comprovativos das declarações por si apresentadas, concedendo-lhe a oportunidade para esclarecer a natureza das operações realizadas e apresentar elementos probatórios que pudessem sustentar as suas declarações. Contudo, a Requerente nunca apresentou

qualquer documento que comprovasse a saída dos bens do território nacional ou que demonstrasse a triangularidade da operação.

Sendo certo que o artigo 75.º, n.º 1 da LGT dispõe que se presumem verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, não é menos verdade que o artigo 74.º, n.º 1, da mesma estabelece que "*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*", em perfeita consonância com o princípio geral previsto no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil.

Bem assim, não pode ignorar-se que o artigo artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT exclui a presunção de veracidade quando "*as declarações, contabilidade ou escrita revelem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo*". Em tais circunstâncias, impende sobre o contribuinte o ónus de prova dos factos declarados ou inscritos na sua contabilidade sobre os quais existam dúvidas probatórias.

Como bem alega em sua defesa, não pode a Requerida ser compelida a investigar factos que o contribuinte nunca alegou, nem a realizar diligências probatórias sobre realidades fácticas totalmente distintas daquelas que o próprio sujeito passivo declarou perante a AT. Por outras palavras, o princípio do inquisitório não impõe que a Requerida se substitua no ónus probatório que recai sobre a própria Requerente. Neste conspecto, assume-se como incontornável a asserção da AT, segundo a qual quando o contribuinte, em sede de audiência prévia, invoca pela primeira vez uma qualificação jurídica distinta daquela que ele próprio inscreveu nas suas declarações fiscais (neste caso, a operação triangular, quando havia declarado transmissão intracomunitária), compete-lhe o ónus de provar os pressupostos fácticos dessa nova qualificação.

Desta feita, a invocação tardia de factos em sede de audiência prévia, sem qualquer prova documental, não corresponde a uma postura de colaboração, mas antes redundando numa contradição que subverte a presunção de veracidade das declarações que o próprio contribuinte havia submetido.

Decorre do exposto que, não tendo a Requerente apresentado qualquer documento que comprovasse a saída dos bens do território nacional ou que demonstrasse a triangularidade da operação, tem que improceder a sua pretensão de ver anulada a liquidação adicional inerente à intitulada transmissão intracomunitária de bens.

### **1.3. FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA, RELATIVO A FORNECIMENTO DE GÉNEROS CONEXOS COM ALOJAMENTO DE TRABALHADORES**

A Requerente alega, em resumo:

- Recorre a trabalhadores temporários, cada vez mais de nacionalidade estrangeira, sem raízes no local onde o trabalho é prestado, dada a escassez de mão de obra local e a pouca atração pelo tipo de trabalho em causa, o que exige que lhes seja assegurado alojamento, alimentação, as deslocações de e para os campos, entre outros bens e serviços, incluindo a aquisição de serviços de limpeza e de manutenção dos alojamentos, água, eletricidade, gás e internet.

- Em sede de audição prévia, a Requerente afirmou haver erro quanto aos pressupostos de facto, contrariando a opinião dos SIT de que o valor em causa - i.e., os € 22,00 - não teria conexão com o valor dos consumos (i.e., água, eletricidade e gás) dos alojamentos e das despesas com serviços de limpeza e manutenção, e de que, portanto, a sua dedução não corresponderia um reembolso destas despesas.

- No período em causa, a Requerente distribuiu os seus trabalhadores por um total de 16 alojamentos, relativamente aos quais suportou despesas no valor global de € 58.534,36, repassando aos trabalhadores o valor total de € 9.000,00 (90\*100,00), correspondendo € 1.980,00 a “Despesas de Género” (€ 9.000,00 \*0.22), ou seja, do custo suportado com água, luz, gás, serviços de limpeza e manutenção dos alojamentos de trabalhadores (i.e., € 5.124,32), a Requerente apenas repassou € 1.980,00, suportando o remanescente.

- Caso esse valor – “Despesas de Género” descontadas a trabalhadores – fosse superior ao efetivamente suportado pela Requerente a esse título, poder-se-ia, em tese, discutir se existiria uma

prestação de serviços; sendo inferior, será inequívoco que em causa está meramente um reembolso (ainda que apenas parcial) de despesas incorridas por conta de trabalhadores.

- Quanto ao peso relativo que as “Despesas de Género” representam no custo global com alojamento de trabalhadores, dever-se-á ter em conta, por um lado, que o valor desta componente tem de ser previamente determinado, de forma a que conste dos contratos celebrados com trabalhadores e, por outro, que para se determinar previamente o valor destas despesas nos contratos com trabalhadores, o único critério atendível passa pelos valores históricos das rúbricas, fazendo-se a partir desses dados uma estimativa para o universo previsível de trabalhadores alojados num dado período, que depois é imputada proporcionalmente - ficando, conforme visto, esta estimativa sempre aquém do valor real destas despesas, sendo o grosso suportado pela Requerente e nunca repassado aos seus trabalhadores.

- Ademais, porque cada alojamento é partilhado por múltiplos trabalhadores - no mês em causa, 90 trabalhadores encontravam-se distribuídos por 16 alojamentos diferentes – a imputação por trabalhador tem de ser feita de forma abstrata e proporcional, não sendo possível identificar que consumos seriam atribuíveis a cada trabalhador individualmente considerado (ex., quem, de entre as pessoas que habitam no alojamento, gastou X água, eletricidade e gás, quem sujou mais ou menos o alojamento, quem partiu ou não soube manter algo que por isso tem de ser reparado).

- Visto os valores da globalidade de 2024, vê-se que a Requerente foi reembolsada em € 52.558,00, das despesas que incorreu com água, eletricidade, gás, serviços de limpeza e manutenção dos alojamentos dos seus trabalhadores, face um encargo global suportado naquelas rúbricas que ascendeu a € 122.923,56, no entanto, o facto de esse reembolso ser apenas parcial não lhe retira essa natureza, de reembolso - mais quando, como visto, a regulamentação laboral coletiva impõe limites de base percentual ao valor que poderá ser deduzido à remuneração quanto ao alojamento disponibilizado pela entidade empregadora.

- Já no plano normativo, se o empregador disponibilizar estes serviços como parte do contrato de trabalho, enquanto se mantiver a relação laboral, e não cobrar por estes valores alinhavados com os de mercado, esta disponibilização não será tributável em sede de IVA, porquanto naturalmente será componente da relação laboral.

- As correções efetivamente determinadas no RIT circunscrevem-se ao IVA de uma supositícia prestação de serviços, que não existe.

Na Resposta, e também em síntese, a Requerida contrapõe o seguinte:

- Concluíram os serviços da Requerida que a quantia fixa mensal de € 22,00, paga pelos trabalhadores, independentemente dos seus consumos efetivos, constitui uma prestação de serviços global e por ser efetuada a título oneroso, está sujeita a IVA nos termos da alínea a) do artigo 1.º do CIVA.

- O facto de o custo global suportado pela Requerente com os alojamentos ser superior ao valor total descontado aos trabalhadores (€ 58.534,36 de custos totais vs. € 9.000,00 de valor total descontado, dos quais € 1.980,00 são de "Despesas de Género") não altera a natureza da contrapartida recebida dos trabalhadores.

- A fixação de um valor fixo mensal por um conjunto de bens e serviços (e não um apuramento exato dos consumos de cada trabalhador) demonstra que a Requerente não está a atuar como mero intermediário no reembolso de despesas, mas sim a fornecer um serviço, sendo, assim, considerado como uma decisão de gestão.

- O critério determinante da sujeição a imposto reside em aferir se existe uma relação de sinalagma entre a prestação fornecida e a contraprestação recebida, independentemente da natureza da relação jurídica subjacente.

- No presente caso, é manifesto que existe uma correlação direta entre a disponibilização de alojamento com eletricidade, água, gás, limpeza e manutenção (prestação) e o pagamento mensal de €22,00 (contraprestação), estando esta correlação expressamente prevista no n.º 5 da Cláusula 8.ª dos Contratos de Trabalho, demonstrando inequivocamente o carácter oneroso e bilateral da operação.

- a Requerente efetua, ela própria, uma distinção crucial no tratamento tributário dos dois componentes do alojamento: o alojamento (espaço físico), com o valor mensal de € 78,00, tem a natureza atribuída de remuneração em espécie e é sujeito a IRS e Segurança Social; as Utilidades e

serviços (água, luz, gás, limpeza, manutenção), com o valor mensal de € 22,00 têm a natureza atribuída de “Despesas de Género”, e não são sujeitas a IRS, nem a SS.

- Se o valor de €22,00 constituísse efetivamente remuneração em espécie ou componente salarial, deveria estar sujeito a tributação em IRS e a contribuições para a Segurança Social, tal como o valor do alojamento (€78,00); o facto de o valor de €22,00 não estar sujeito a qualquer tributação em sede de IRS ou Segurança Social demonstra inequivocamente que a própria Requerente não o considera como remuneração, mas antes como contraprestação por serviços prestados; Esta qualificação é plenamente corroborada pela designação utilizada nos recibos de vencimento: "Despesas de Género", e não "remuneração" ou "abono".

- Para que se verifiquem as condições de aplicação da exclusão prevista na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, é imperativo que as despesas em causa estejam faturadas diretamente aos trabalhadores, efetuando a Requerente o seu pagamento por conta daqueles, e que sejam registadas em contas de terceiros apropriadas, o que não acontece neste caso.

- A análise dos elementos contabilísticos apresentados revela que a Requerente:

a) Registou as despesas com água, eletricidade, gás, limpeza e manutenção em contas de IVA dedutível: Conta 24323111 - IVA - Dedutível out. bens serv. NAC tx. red.; Conta 24323131 - IVA - Dedutível out. bens serv. NAC tx. nor.

b) Exerceu o direito à dedução do IVA suportado na aquisição destes bens e serviços;

c) Não registou quaisquer valores em contas de terceiros, ao contrário do que seria obrigatório caso se tratasse de pagamentos efetuados por conta dos trabalhadores.

- Este procedimento contabilístico é absolutamente incompatível com a tese de que as despesas foram suportadas em nome e por conta dos trabalhadores: se a entidade paga valores por conta de terceiros, sendo as faturas emitidas em nome desses terceiros, então estamos perante operações não sujeitas a IVA; no entanto, se a entidade suporta as despesas em nome próprio e posteriormente as debita aos trabalhadores, estamos perante uma prestação de serviços sujeita a IVA.

- A fixidez e invariabilidade da contraprestação demonstram inequivocamente que o que está em causa não é um reembolso proporcional de custos, mas antes um preço forfetário pela disponibilização de um serviço global composto por múltiplos componentes indiscriminados.

- O débito de encargos, quando efetuado sem qualquer discriminação, deve processar-se com liquidação de IVA à taxa normal, como sucede no presente caso, a Requerente optou deliberadamente por não discriminar os diversos componentes (água, luz, gás, limpeza, manutenção), englobando-os todos sob a designação genérica de "Despesas de Género" com um valor global fixo.

- O facto de a Requerente optar por subsidiar parcialmente os trabalhadores, suportando 61,3% dos custos, é uma decisão de gestão empresarial que não altera a natureza jurídico-tributária da operação, ou seja, o que releva para efeitos de tributação é o valor efetivamente cobrado aos trabalhadores (€22,00/mês por trabalhador), e não os custos suportados pela Requerente.

Apreciando, a questão decidenda depende, essencialmente, em se apurar se o valor mensal de € 22,00 descontado aos trabalhadores a título de "despesas de géneros" consiste num reembolso de despesas incorridas por conta dos trabalhadores (tese da Requerente) ou antes se configura uma prestação de serviços (tese da AT).

Adianta-se que o Tribunal entende como preponderante o argumentário desta última, concordando com o entendimento de que o facto de o custo global suportado pela Requerente com os alojamentos ser superior ao valor total descontado aos trabalhadores não altera a natureza da contrapartida recebida destes, configurando-se a fixação de um valor mensal por um conjunto de bens e serviços, independente do consumo específico de cada trabalhador, não como reembolso de despesas, mas antes como um fornecimento de serviços.

Estabelece a alínea a) do artigo 1.º do CIVA que estão sujeitas a IVA "As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal". Acrescenta o n.º 1 do artigo 4.º 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". No caso em apreço estão conformados todos requisitos

legais, a saber: I - a onerosidade; II - a intervenção da Requerente como sujeito passivo do imposto, ao disponibilizar os ditos bens e serviços mediante contraprestação; III – não constituindo a operação uma transmissão de bens, aquisição intracomunitária ou importação, enquadrada-se no conceito residual de prestação de serviços.

O carácter oneroso e bilateral da operação já resulta, *ab initio*, dos contratos trabalho, em cuja Cláusula 8.ª, n.º 5, o segundo outorgante/trabalhador aceita e autoriza que a primeira outorgante/empregadora lhe desconte do seu salário a quantia mensal de 22,00 euros, por conta do fornecimento de géneros, como sejam limpeza e manutenção nos alojamentos e pagamento de despesas respeitantes a electricidade, água e gás (PA 13.9.3).

Decisiva é também a constatação de que a Requerente efetua, ela própria, nos recibos de vencimento dos trabalhadores, uma distinção fundamental no tratamento tributário dos dois componentes do alojamento, pois enquanto a disponibilização do espaço físico, com o valor mensal atribuído de € 78,00, é qualificada como remuneração em espécie e é sujeita a IRS e Segurança Social, já as utilidades e serviços fornecidos - água, luz, gás, limpeza, manutenção -, com o valor mensal atribuído de € 22,00, se qualificam como “Despesas de Género” e não são sujeitas a IRS, nem a contribuições para a Seg. Social (PA 13.9.3).

Ora, o facto de o valor de €22,00 não estar sujeito a qualquer tributação em sede de IRS ou Segurança Social demonstra inequivocamente que a própria Requerente não o considera como remuneração, só podendo entender-se como contraprestação por serviços prestados.

Por outro lado, as ditas “despesas de género” são facturadas em nome da Requerente, pagas por esta e por si registadas nas suas contas de IVA dedutível, pelo que não se enquadram na previsão da alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, segundo a qual não integram o valor tributável: “As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas”. Efectivamente, para que se verificasse a previsão normativa, imperativo seria que as despesas em causa estivessem faturadas diretamente aos trabalhadores, efetuando a Requerente o seu pagamento por conta daqueles, e que fossem registadas em contas de terceiros apropriadas – requisitos cumulativos que não se verificam.

Importa ainda mencionar que tendo a Requerente optado por não discriminar os diversos componentes (água, luz, gás, limpeza, manutenção), englobando-os todos sob a designação genérica de "Despesas de Género" com um valor global fixo, tal implica a sujeição a IVA à taxa normal aplicável ao serviço globalmente considerado. Bem assim, que subsídio parcial de tais despesas constitui uma decisão de gestão empresarial que não altera a natureza jurídico-tributária da operação, o que vale dizer que o que releva para efeitos de tributação é o valor efetivamente cobrado aos trabalhadores (€22,00/mês, por trabalhador) e não os custos suportados pela Requerente.

Assim, e seguindo a lógica racional da AT, que se considera prevalente, a Requerente sempre teria de ter regularizado a favor do Estado o imposto deduzido nos valores "reembolsados" pelos trabalhadores.

Decorre do exposto que improcede o pedido arbitral também na parte da falta de liquidação de IVA relativo ao fornecimento de géneros em alojamento de trabalhadores.

## **2. DA VIOLAÇÃO DO DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO**

A Requerente finaliza o PPA alegando que o que precede foi exposto e requerido assumindo que a liquidação objeto dos autos foi consequente do RIT, pela identidade de valores, imposto e período - mas a liquidação não encerra, em sede de fundamentação, indicação expressa quanto à respetiva origem.

Estranha-se esta afirmação, porquanto da notificação da liquidação consta expressamente que a correcção é efectuada "*...nos termos aqui indicados e com os fundamentos constantes do relatório de inspecção que lhe foi enviado.*" Ora, esta indicação - que a própria Requerente reconhece logo adiante - constitui a remissão directa para o acto administrativo onde consta a fundamentação que diz estar em falta.

Aliás, a Requerente mostra que identificou plenamente o RIT em causa "*pela identidade de valores, imposto e período*", bem sabendo que foi alvo de um procedimento inspectivo, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2024... (que identifica perfeitamente logo no item 2 do PPA), na

sequência do qual foi notificada do RIT e da liquidação adicional de IVA dele emergente e que veio impugnar, afigurando-se totalmente desprovida de sentido a contradição em que aparenta enredar-se. Tanto mais que, ao longo do PPA, rebate, ponto por ponto, toda a argumentação do RIT e conclui pedindo a anulação da liquidação adicional fundada nesse mesmo Relatório.

A remissão que se faz no acto de notificação da liquidação para o RIT corresponde à fundamentação por *“mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”*, prevista no artigo 77.º, n.º 1, da LGT, bem assim no artigo 63.º, n.º 1, do RCPITA, e cumpriu integralmente a sua função, como se ilustra, cabalmente, no PPA que aqui se aprecia.

Ademais, desde longa data e de forma consistente vem o STA decidindo:

“(…)

*II - Mostra-se cumprido o dever de fundamentação se a justificação é clara e congruente, mesmo que esta não seja materialmente correcta ou inatacável.*

*III - Não se verifica o vício de forma decorrente de falta de fundamentação se o recorrente, compreendendo o sentido da decisão e as razões pelas quais a Administração decidiu nesse sentido, ataca o acto administrativo invocando que os motivos expressos não são correctos e que a decisão não seria legítima.”* - Acórdão de 01-07-1998, no Proc. 043812.

Esta jurisprudência ajusta-se na plenitude ao caso *sub judice*, pelo que com base nela e na argumentação que a precede decide-se não estar verificado o imputado vício de violação do dever de fundamentação.

Nestes termos e com os fundamentos *supra*, conclui este Tribunal Arbitral pela total improcedência do presente PPA.

Por último, há que referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## **V. Decisão**

Em face do exposto, decide o Tribunal:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

## **VI. Valor da Causa**

Fixa-se o valor da causa em 44.492,63€ (quarenta e quatro mil quatrocentos e noventa e dois euros e sessenta e três cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

## **VII. Custas**

Custas no montante de 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo da Requerente, de acordo 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.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Março de 2026.

O Árbitro,

(A. Sérgio de Matos)