

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. c) do n.º 1 do artigo 21.º

Assunto: Deduções – Transporte dos funcionários para / das instalações da fábrica

Processo: **nº21206**, por despacho de 16-09-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I - PEDIDO**

1. A Requerente é uma empresa do Grupo ("X") que opera numa única instalação fabril, no concelho de ("Y"). Nessa fábrica produzem-se os modelos ("X-a"), ("X-b") e ("X-c"), esta empresa representa um dos maiores investimentos estrangeiros em Portugal, sendo um dos maiores exportadores e empregadores nacionais, o que lhe confere uma dimensão e importância de interesse nacional.

2. A fábrica opera nos quatro níveis do processo de produção automóvel - Prensas, Carroçarias, Pintura e Montagem.

3. Em 2018, a Requerente passou a trabalhar em regime de laboração contínua pela primeira vez, utilizando a totalidade da sua capacidade instalada para produzir ("XXX") carros/dia, os quais se destinam, na sua maioria, ao mercado europeu e asiático.

4. A unidade de produção labora, assim, 24 horas por dia, 7 dias por semana, em regime de trabalho por turnos, num total de 19 turnos por semana. Estes turnos iniciam-se nos seguintes horários:

- i. Noites de domingo e feriados - 00:00h
- ii. Noites de segunda a sexta-feira - 23:50h
- iii. Manhãs - 07:00h
- iv. Tardes - 15:20h

5. Nas imediações da fábrica não se encontra disponível qualquer transporte público rodoviário, sendo que a estação ferroviária mais próxima (estação ferroviária de ("P")) se encontra a cerca de 2,5 km de distância, o que corresponde a cerca de uma hora a pé. Caminho esse que tem de ser feito no meio de um descampado.

6. Além da quase inexistência de transportes públicos nas imediações, há ainda que considerar a dificuldade acrescida de conciliar os respetivos horários com os turnos de trabalho estabelecidos, os quais implicam entradas/saídas a horas muitas vezes sem qualquer cobertura de transportes públicos.

7. Assim, por um lado, face à exígua existência de transportes públicos que servem as imediações da fábrica da Requerente e, por outro, aos horários dos turnos estabelecidos, sob pena de não conseguir garantir força de trabalho para todos os seus turnos, a Requerente refere que se viu na obrigação de garantir, pelos seus próprios meios, o transporte dos trabalhadores até ao local do trabalho, a partir de diversos pontos geográficos previamente determinados.

8. Para o efeito, contratou uma empresa de transporte rodoviário, que

assegura o transporte diário dos seus trabalhadores de determinados locais pré-estabelecidos até à fábrica e o seu regresso no final de cada turno.

9. Para ilustrar o que alega, anexou, a título de exemplo, um documento no qual resume para um determinado mês (no caso, fevereiro de 2020) o número de rotas, o número total de pessoas que utilizam os autocarros e o número médio de pessoas que utilizam o autocarro em cada um dos turnos (manhã, tarde ou noite). Através deste documento, a Requerente pretende demonstrar as rotas efetuadas (cerca de 44, no mês de fevereiro de 2020), a respetiva correspondência aos 3 turnos diários realizados, bem como que as rotas contratadas são executadas entre locais pré-determinados e a fábrica (ida e regresso), não sendo passíveis de ser afetadas a outro fim que não seja o do transporte dos trabalhadores para a fábrica.

10. Em média (tendo por referência o mês de fevereiro de 2020), utilizam o transporte providenciado pela Requerente cerca de 2.415 trabalhadores por dia (nos 3 turnos), o que corresponde a cerca de 50% dos trabalhadores totais da fábrica.

11. Esta garantia de transporte está, inclusivamente, estabelecida no acordo base celebrado entre a administração da Empresa e a Comissão de Trabalhadores. Com efeito, no ponto 4.8 deste acordo pode ler-se "*(a) empresa assegura o transporte, de acordo com a lista de rotas definidas, em todos os períodos de laboração. Os trabalhadores estão autorizados a utilizar a rota/transporte de acordo com a sua morada ou destino frequente.*"

12. A possibilidade de utilização do transporte assegurada pela empresa não tem qualquer correlação com a remuneração dos trabalhadores, na medida em que não existe qualquer diferenciação a nível salarial entre um colaborador que opte por usufruir deste benefício, face a outro que se faça transportar pelos próprios meios.

13. Uma vez que está em causa o transporte de milhares de colaboradores, numa base diária, várias vezes ao dia, de diversos pontos distintos, o custo total suportado pela Requerente neste âmbito é muito elevado, rondando, anualmente, cerca de 5.600.000,00 EUR (IVA incluído à taxa reduzida, por aplicação da verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA).

14. A Requerente pretende, por isso, que lhe seja confirmada a sua interpretação relativamente à dedutibilidade do IVA incorrido na aquisição dos serviços de transporte, para deslocação dos seus trabalhadores para a unidade de produção (e desde esta para o ponto inicial).

15. Resumimos, nos pontos que seguem, o entendimento que a Requerente apresentou sobre a operação em causa.

16. Nos termos da alínea b) do número 2 do artigo 4.º do Código do IVA ("CIVA") são consideradas prestações de serviços a título oneroso "*as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma*".

17. Não se encontrando estabelecido na legislação nacional um conceito concreto sobre o que se entende quanto a "*necessidades particulares (...) do pessoal*" ou o que se consideram "*fins alheios atividade*" (apenas em jurisprudência), a Requerente conclui que se devem entender como tal os serviços que não se enquadrem no âmbito do exercício da atividade económica da empresa, designadamente, os que não contribuam direta ou

indiretamente para as operações da empresa ou que possam ser desviados para fins privados.

18. No caso em concreto, considera que assegurar o transporte dos trabalhadores entre locais pré-determinados e o local de trabalho, garante a atividade na fábrica, pelo que o serviço de transporte contratado contribui de forma clara e inequívoca para as operações da empresa.

19. Deste modo, entende a Requerente que o transporte que assegura aos seus trabalhadores não tem fins alheios à sua atividade, não se qualificando, assim, os serviços prestados como prestação de serviços a título oneroso, nos termos da alínea b) do número 2 do artigo 4.º do CIVA.

20. No que diz respeito ao direito à dedução do imposto suportado pela Requerente esta refere o seguinte:

« (...)

32.º

No caso subjacente ao presente pedido de informação vinculativa a Requerente entende que é indubitável que os serviços de transporte adquiridos são por si utilizados com intuito empresarial e configuram despesas indispensáveis à prossecução da sua atividade de produção, a qual confere integralmente o direito à dedução, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA.

33.º

Sendo a atividade desenvolvida pela Requerente integralmente tributável em IVA, resulta evidente o (também integral) o direito à dedução do imposto incorrido a montante na aquisição de bens e serviços necessários à prossecução da referida atividade, incluindo os serviços de transporte em análise.

34.º

A não aceitação da dedução de IVA incorrido pela Volkswagen Autoeuropa com os serviços de transporte dos trabalhadores para a fábrica violaria, de forma clara e inequívoca, o princípio da neutralidade do imposto, pilar fundamental do sistema comum do IVA, nos moldes em que o mesmo foi idealizado e da forma que, obrigatoriamente, se pretende que funcione no seio de todos os Estados-Membros da União Europeia.

35.º

A este respeito, refira-se, a título de exemplo, a decisão do TJUE proferida no Acórdão relativo ao processo C- 284/11 ("EMS-Bulgaria Transport OOD"), de 12 de julho de 2012, nos termos da qual "a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, (...) pressupõe a possibilidade de o sujeito passivo deduzir o IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas (...)."

36.º

De facto, tal neutralidade fiscal só é, efetivamente, alcançada através da aceitação e promoção de um direito à dedução que permita, sem desvios, que o IVA pago nas operações a montante seja subtraído ao imposto liquidado a jusante, visando libertar completamente o sujeito passivo do peso do IVA devido, e/ou pago, no âmbito de todas as suas atividades económicas (método que distingue o impacto do IVA nas entidades com pleno direito à dedução daquelas que o não têm).

(...)

39.º

Resulta claro, assim, da jurisprudência do TJUE que o direito à dedução do IVA

constitui um princípio fundamental e basilar que regulamenta o funcionamento deste imposto, devendo a capacidade de dedução de cada sujeito passivo ser aferida única e exclusivamente de acordo com a atividade desenvolvida pelo próprio, sejam quais forem os fins ou os resultados dessa atividade, desde que a mesma seja sujeita a IVA (por via da tributação ou da isenção/não sujeição com direito à dedução).

40.º

É esta a base da Diretiva IVA e o princípio norteador do imposto: dedutibilidade do IVA incorrido em gastos de natureza inequivocamente empresarial e com intuitos exclusivamente profissionais.

(...)

42.º

Por último de referir que o Comité do IVA considerou no working paper n.º 1008, que "não obstante os respetivos casos do TJUE (...) diversos Estados Membros ainda aplicam requisitos formais/legais bastante restritos e, bastantes vezes, uma abordagem desproporcionada ao lidar com o direito à dedução (...) ainda que não exista risco de perda de receitas de IVA, uma vez que as transações são claramente legítimas" o que entendemos ter de ser o princípio norteador da Autoridade Tributária e Aduaneira aquando da decisão do presente pedido de informação vinculativa.

43.º

Face ao exposto e uma vez demonstrado que o transporte dos trabalhadores para a fábrica é imprescindível para a atividade de produção automóvel da Requerente, na medida em que se tal não se verificasse esta não tinha capacidade de assegurar a produção por turnos durante 24 horas por dia, face à inexistência de transporte público na zona.

(...)

44.º

Não obstante o exposto quanto ao direito à dedução do IVA, é certo que deverão ser tidas em consideração as restrições admissíveis à dedução do imposto presentes nas legislações de cada Estado-Membro, as quais desde já a Requerente adianta entender não serem aplicáveis ao seu caso.

45.º

No que ao caso português diz respeito, consagra o artigo 21.º do Código do IVA um conjunto de normas presuntivas de afetação ao consumo privado de despesas incorridas por sujeitos passivos no âmbito da sua atividade.

46.º

A alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, estatui a exclusão do direito à dedução do imposto contido nas "Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens".

47.º

Indique-se, desde já, que tratando-se de uma norma limitativa do princípio da neutralidade (como se referiu acima, princípio enformador e basilar do IVA), deve ser interpretada de forma restritiva.

48.º

A este respeito, o disposto na alínea em questão deverá, no entender da Requerente, ser aplicável apenas em situações de despesas de transporte e viagens incorridas/efetuadas em representação da empresa, o que não se afigura ser o caso

em questão.

49.º

Efetivamente, a situação em análise, diz respeito não a despesas relacionadas com o transporte de colaboradores para funções externas, tal como seria o caso de viagens de negócios, mas sim a uma necessidade interna da sua operação/atividade.

50.º

Neste contexto, as despesas relacionadas com o transporte de colaboradores em autocarros para as instalações da empresa, afigura-se comparável à necessidade de transportar os mesmos dentro do próprio perímetro da fábrica (devido à sua elevada área), a qual não é questionável do ponto de vista da dedução do imposto.

51.º

Não obstante, ainda que se considere que a situação em apreço se encontra compreendida no conceito restritivo expresso na alínea c) do n.º 1 do art.º 21.º, importa notar que, subjacente a qualquer exclusão do direito à dedução do IVA - nomeadamente as situações previstas no artigo 21.º do Código do IVA - deverá estar o objetivo de se evitar determinados comportamentos desviantes e abusivos, ou mesmo fraudulentos, na dedução do imposto incidente sobre determinadas despesas, nomeadamente aquelas que possam, pela sua natureza, ser facilmente desviadas e não utilizadas para os fins empresariais das atividades tributáveis dos sujeitos passivos, como seja para fins privados dos seus colaboradores (e, portanto, não relacionadas com a atividade tributada das empresas nas quais se integram), o que entendemos não ser, de todo, aplicável ao caso em análise.

52.º

A Requerente entende que a disposição prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA não será aplicável no caso em concreto, pelas razões que expõe em seguida.

53.º

O artigo 21.º do CIVA não estipula, em qualquer lado, que, uma vez comprovado que as despesas aí mencionadas possuem umnexo com atividades que conferem o direito à dedução, o IVA que lhes respeite poderá ser totalmente dedutível.

54.º

Nestes termos, e à luz da importância do direito à dedução, no quadro dos princípios que instituem o imposto, conforme foram balizados por abundante jurisprudência, entende a Requerente que caso se considere que as restrições previstas no artigo 21.º do CIVA são aplicáveis ao caso em apreço (o que já se demonstrou não ser) não poderá ser enquadrado de outra forma que não como uma presunção.

55.º

Presunção legal de que todas as despesas aí mencionadas não se relacionam, de qualquer forma, com operações sujeitas a IVA que confirmam o direito à dedução do imposto, podendo a mesma, contudo, ser ilidida.

(...)

58.º

Assim, o regime de exclusão do direito à dedução previsto no artigo 21.º do Código do IVA não deverá subsistir se, relativamente aos bens ou serviços cujo direito à dedução está em causa, for inequivocamente demonstrado que se revestem de carácter profissional e que concorrem, enquanto inputs, para a formação do preço de atividades que conferem direito à dedução, desenvolvidas pela Requerente.

(...)

63.º

No âmbito nacional, cabe ter presente que o entendimento dado a conhecer pelo TJUE é, atualmente, seguido de forma óbvia e esperada pela jurisprudência nacional, devendo outros processos relativos a situações similares tomá-la em devida consideração, a qual deve igualmente ser seguida por todos os atores da atividade económica, sem exceção, inexistindo dúvidas relativamente ao facto de as normas de exclusão contidas no artigo 21.º do Código do IVA consagrarem presunções ilidíveis, admitindo prova em contrário, conforme disposto na LGT.

(...)

69.º

Este balanceamento implica, obrigatoriamente, que qualquer norma limitadora do direito à dedução seja atendida como uma exceção ínfima mecânica específica de um imposto baseado no método indireto ou subtrativo, como é o caso do IVA.

70.º

Neste sentido, o n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA deve ser interpretado como sendo uma presunção ilidível pelos sujeitos passivos, uma vez que se fosse uma norma fechada e limitadora do direito à dedução do IVA incorrido a montante, a mesma opor-se-ia frontalmente ao princípio da neutralidade, devendo, por conseguinte, constituir uma exceção à regra.

71.º

Em face do exposto, impõe-se, no entender da Requerente, e tendo por base os princípios norteadores do IVA, que seja feita uma análise ponderada, casuística e cuidada das despesas, tendo em conta as condições concretas em que cada sujeito passivo opera e aferindo das razões e motivações pelas quais os referidos bens e serviços são adquiridos no âmbito de cada atividade empresarial, por parte de cada operador em concreto, e permitir o direito à dedução, casos a caso, na medida em que cada sujeito passivo, chamado a ilidir a presunção, suceda inequivocamente em tal propósito.

72.º

No caso concreto aqui em análise, conforme já referido anteriormente, os serviços de transporte dos trabalhadores até à fábrica (e desta para o ponto de partida) apresentam inegavelmente um carácter profissional em conexão direta com a atividade da Requerente e, por conseguinte, o imposto incorrido neste âmbito terá de ser dedutível.

73.º

Seria impensável equacionar-se que uma empresa como a Volkswagen Autoeuropa incorre em cerca de 5.600.000,00 EUR (IVA incluído), com a aquisição dos serviços de transporte dos seus trabalhadores para a fábrica e de regresso ao ponto de partida, para satisfação de interesses que não os da empresa...

74.º

Neste sentido, não poderá haver qualquer margem para dúvida de que os gastos com os serviços de transporte dos trabalhadores contribuem intrinsecamente para a atividade produtiva da Requerente e não se consideram alheios à mesma, significando, portanto, que se está perante despesas que, não obstante se se considerasse integrarem as categorias de despesas previstas no n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA (com o que a Requerente nem sequer concorda), assumem na esfera da Volkswagen Autoeuropa, pelos motivos aqui expostos, um carácter estritamente profissional e devem, como tal, ser consideradas como despesas normais de exploração, considerando-se ilidida a presunção que justifica o

afastamento da dedutibilidade do IVA.

75.º

Acresce ainda ao que foi referido que por forma a definir o âmbito de aplicação da exclusão do direito à dedução prevista no artigo 21.º do CIVA, devemos ter em consideração a legislação comunitária, à luz da qual este normativo deve ser interpretado.

76.º

Refira-se ainda que o Supremo Tribunal Administrativo ("STA"), no seu Acórdão n.º 24252, de 21 de junho de 2000, versando um caso idêntico ao em análise, abre a porta à possibilidade da dedução do IVA relativo a despesas de transporte de trabalhadores suportadas pelo sujeito passivo quando o local de trabalho "seja de acesso difícil, designadamente, não servido por meios de transporte público, de tal modo que [o sujeito passivo] se veja na necessidade de, para assegurar a força de trabalho de que carece, proporcionar o transporte aos seus prestadores".

77.º

Conclui então o STA que, nesse caso, poderia "[o sujeito passivo] suportar o IVA para satisfazer necessidades próprias, podendo, desde logo, deduzi-lo".

78.º

Acrescente-se ainda que, caso a Requerente tivesse adquirido, pelos seus meios, um veículo pesado de passageiros, não seria confrontada com qualquer limitação ao seu direito de dedução do IVA incorrido na sua aquisição, manutenção ou reparação.

79.º

De facto, não existe no artigo 21.º do CIVA qualquer restrição ao direito de dedução para este efeito, ao contrário do que verifica para viaturas de turismo.

80.º

Adicionalmente, o ponto i) da alínea b) do número I do artigo 21.º do CIVA estabelece a não exclusão do direito à dedução do IVA incorrido, no que diz respeito aos combustíveis relacionados com veículos pesados de passageiros.

81.º

Na verdade, não há qualquer motivo para que estas duas realidades - aquisição de viaturas de passageiros ou contratação do serviço de transporte a uma empresa rodoviária - sejam tratadas de forma distinta quando, essencialmente, visam satisfazer a mesma carência/necessidade profissional do sujeito passivo.

82.º

A permissão de dedução do IVA incorrido com a aquisição de uma viatura de passageiros decorre do facto de o legislador entender que a mesma não é passível de desvio para o consumo privado.

83.º

Neste sentido, na opinião da Requerente, não faz sentido limitar o direito à dedução do IVA incorrido com o aluguer de uma viatura de passageiros (autocarro), quando o IVA relativo à aquisição e manutenção da mesma apenas não será dedutível nos termos gerais do artigo 20.º do Código do IVA.

84.º

Face ao exposto, entende a Volkswagen Autoeuropa que lhe cabe o direito à dedução do IVA incorrido com a aquisição de serviços de transporte de passageiros (aluguer de autocarros com motorista) dos seus trabalhadores de locais pré-

determinados para a sua fábrica e de regresso ao local inicial.

D. Conclusão

(...)

85.º

(...)

Em matéria de IVA

- O transporte de trabalhadores de e para o local de trabalho assegurado pela Requerente e não cobrado aos trabalhadores não configura uma prestação de serviços onerosa e, por isso, não deve ser liquidado IVA;
- O transporte de trabalhadores de e para o local de trabalho assegurado pela Requerente serve estritamente os fins da atividade económica e tributada da própria Requerente e, como tal, deverá ser permitida a dedução do IVA suportado na aquisição do respetivo serviço;
- Outro entendimento colocaria em causa o mecanismo de dedução, não garantindo o respeito pela neutralidade que o IVA almeja, forçando-a a suportar um montante de IVA elevado apenas e só com base na presunção (que o artigo 21.º do CIVA estabelece) de que a Requerente, relativamente a estas despesas, atua de forma equivalente a um consumidor final, o que manifestamente já se comprovou não corresponder à verdade!
- Uma interpretação do artigo 21.º do Código do IVA sem ser como uma presunção ilidível, por parte do sujeito passivo, é contrária à posição já expressa pelo TJUE, nomeadamente no referido acórdão Ampafrance.»

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CODIGO DO IVA (CIVA)

II.1 - Prestação de serviços de transporte aos funcionários - Incidência

21. A primeira questão, prévia ao exercício do direito à dedução do imposto suportado na aquisição de serviços de transporte, prende-se com o enquadramento da operação que se materializa no fornecimento de transporte aos seus funcionários de determinados pontos, pré-estabelecidos, até às instalações da unidade fabril, como resposta à baixa cobertura de transportes públicos existente na área.

22. O artigo 4.º, n.º 1 do Código do IVA (CIVA) estabelece que são consideradas prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

23. Por outro lado, nos termos da alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo, são equiparadas a prestações de serviços a título oneroso, as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

24. Estas normas correspondem, respetivamente, aos artigos 24.º e 26.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006.

25. A questão em apreço foi abordada na jurisprudência comunitária no Acórdão proferido, em 16 de outubro de 1997, no processo C-258/95, o qual opôs Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co KG ao Finanzamt Neustadt.

26. Uma das questões submetidas ao Tribunal de Justiça, no referido processo, foi se o transporte efetuado por uma entidade patronal, quando esta entidade com base numa convenção coletiva de trabalho transporta trabalhadores da sua residência para os locais de trabalho, a partir de uma distância mínima, e a prestação laboral deva ser efetuada exclusivamente como contrapartida do salário acordado, tal como acontece com os restantes trabalhadores - sem ligação concreta com aquela prestação de transporte, preenche o conceito de prestação de serviços a "título oneroso", na aceção do n.º 1 do artigo 2.º (1) da Diretiva 77/388/CEE (em vigor à data do Processo).

27. A conclusão quanto a esta questão foi a seguinte: *"1) o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que uma entidade patronal que assegura o transporte dos seus assalariados, a partir de uma certa distância, do respectivo domicílio para o local de trabalho, a título gratuito e sem nexos concretos com a prestação de trabalho ou o salário, não efectua uma prestação de serviços a título oneroso na aceção dessa disposição."*

28. Foi, igualmente, questionado se o transporte gratuito dos assalariados entre o respetivo domicílio e o local de trabalho, assegurado pela entidade patronal através de veículo da empresa para fins que não são estranhos à empresa, mas que ao mesmo tempo satisfaz as necessidades privadas dos assalariados, deve ser equiparado a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso nos termos do artigo 6.º, n.º 2 da Sexta Directiva.

29. Relativamente a esta questão o Tribunal concluiu que: *"2) O artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que o transporte gratuito de assalariados, assegurado pela entidade patronal entre o respectivo domicílio e o local de trabalho, com um veículo da empresa, satisfaz em princípio o uso privado dos assalariados e serve, por conseguinte, fins estranhos à empresa. Todavia, esta disposição não se aplica quando as exigências da empresa, atentas certas circunstâncias particulares, tais como a dificuldade de recorrer a outros meios de transporte convenientes e as mudanças de local de trabalho, aconselham que o transporte dos assalariados seja assegurado pela entidade patronal, não sendo esta prestação, nestas condições, efectuada para fins estranhos à empresa."*

30. Na situação em apreço no presente pedido de informação, à semelhança do que aconteceu no citado processo, a Requerente fornece transporte gratuito aos seus trabalhadores.

31. Efetivamente, não existindo qualquer contrapartida fornecida por parte dos funcionários pelo serviço que lhes é prestado, não estamos perante uma prestação de serviços onerosa nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do CIVA.

32. Não estamos, igualmente, face ao artigo 4.º, n.º 2, alínea b) do CIVA, perante uma operação assimilada a uma prestação de serviços a título oneroso porque, conforme resulta da exposição da Requerente e ensina o Tribunal, a necessidade de assegurar a mão de obra necessária ao funcionamento ininterrupto da fábrica sobrepõe-se às necessidades particulares do seu pessoal o que não configura *"fins alheios à empresa"*.

11.2 Direito à dedução - despesas de transportes

33. A dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico é um elemento central do funcionamento do sistema do IVA, que tem como objetivo tributar apenas o consumo final.

34. O direito à dedução pressupõe, pois, que os sujeitos passivos recuperem, em regra, o IVA suportado em bens e serviços com vista à realização de operações tributadas, dentro dos limites estabelecidos no Código do IVA.

35. Neste sentido, o artigo 19.º, n.º 1 do CIVA estabelece que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram:

- i. O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;
- ii. O imposto devido pela importação de bens;
- iii. O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços pelas alíneas e), h), i), j), l) e m) do n.º 1 do artigo 2.º;
- iv. O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuados por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado imposto;
- v. O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com artigo 15.º, n.º 6 do CIVA.

36. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo formal, segundo o qual só confere o direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passadas em forma legal as faturas que contêm os requisitos do artigo 36.º, n.º 5 ou 40.º, n.º 2, ambos do CIVA.

37. Por seu lado, o artigo 20.º, n.º 1 do CIVA determina que só pode deduzir-se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na sua alínea b).

38. Resulta das citadas normas que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, a imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas.

39. Como é unanimemente aceite, são requisitos subjetivos do exercício do direito à dedução a necessidade do exercício de uma atividade económica e a qualidade de sujeito passivo com direito à dedução, bem como, a existência de um nexo de causalidade entre os bens e os serviços adquiridos e a atividade tributada do sujeito passivo, devendo, ainda, estar em causa uma relação direta e imediata.

40. O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.

41. Contudo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato, é ainda admitida a dedução do imposto a favor do sujeito passivo se os custos dos bens ou serviços em causa fizeram parte das suas despesas gerais e forem, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Neste caso, a relação direta e imediata não se verifica com uma

operação tributável em si, mas com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

42. Ou seja, o direito à dedução subsiste se se verificar uma ligação, direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, na medida em que esta confira direito à dedução.

43. Uma vez que, conforme já referido, o direito à dedução do imposto suportado é um elemento central do funcionamento do sistema comum do IVA, só são permitidas derrogações a esta regra fundamental nos casos expressamente previstos na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (abreviadamente designada Diretiva IVA, que reformulou a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977).

44. No direito nacional, a regra geral do direito à dedução comporta algumas exceções, as quais se encontram previstas no artigo 21.º do CIVA, e estão sobretudo relacionadas com imposto relativo a aquisições de determinados bens ou serviços cujas características os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

45. Efetivamente, esta norma visa evitar a fraude e evasão fiscais resultantes da dedução de IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, são suscetíveis de serem utilizados para fins alheios a uma atividade tributada.

46. Antes de nos debruçarmos sobre o conteúdo da norma de exclusão do direito à dedução constante no artigo 21.º do CIVA, importa recordar a origem da mesma.

47. É sabido que o direito comunitário constitui o fundamento do sistema comum do IVA e, nesse sentido, as legislações nacionais não podem adotar soluções que lhe sejam contrárias.

48. Por conseguinte, uma vez que as exclusões do direito à dedução do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos constituem uma limitação ao princípio da neutralidade do imposto, só são possíveis de adotar no direito nacional nos termos expressamente previstos na Diretiva fundamento do sistema comum do IVA, em vigor em todos os Estados-membros da União Europeia.

49. No caso português, as exclusões ao direito à dedução previstas no artigo 21.º do CIVA, foram autorizadas pela cláusula denominada de "congelamento" ou de "standstill", prevista no artigo 17.º, n.º 6 da Sexta Diretiva, e cuja redação era a seguinte:

"O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham caráter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva no momento da entrada em vigor da presente directiva".

50. Esta norma, corresponde ao atual artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, que determina o seguinte:

"O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão".

51. A adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia, ocorreu a 1 de janeiro de 1986, tendo o Código do IVA entrado em vigor na mesma data.

52. E, ao abrigo da cláusula de "congelamento" ou de "standstill" referida, prevista na Sexta Diretiva, foi opção de o legislador adotar as exclusões ao direito à dedução, referidas no artigo 21.º do CIVA.

53. A compatibilidade desta norma com o direito comunitário não levanta dúvidas, tal como foi recordado na decisão arbitral proferida no processo n.º 878/2019 do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) "(...) e porque a jurisprudência do TJUE é suficientemente clara para dispensar a dúvida sobre a compatibilidade da redação do artigo 21.º do Código do IVA com o direito e princípios de direito comunitário (...)".

54. Efetivamente, o legislador nacional optou por consagrar no CIVA limitações à possibilidade de deduzir o imposto suportado, como forma evitar a fraude e evasão fiscais resultantes da dedução de IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, são suscetíveis de serem utilizados para fins alheios a uma atividade tributada.

55. Ou seja, o artigo 21.º exclui do direito à dedução determinadas despesas, não se tratando, contrariamente ao alegado, de uma presunção.

56. Interpretar o artigo 21.º do CIVA como uma presunção esvazia de conteúdo a própria norma, uma vez que apenas é necessário afastar o direito à dedução do imposto suportado em despesas que já estariam abrangidas por esse direito. Num primeiro momento essas despesas têm de ser, face ao artigo 20.º do mesmo Código, despesas passíveis de serem deduzidas e só nessa medida é que por se enquadrarem em determinadas categorias são afastadas daquele direito pelo artigo 21.º.

57. A interpretação das regras relativas ao direito à dedução não se inicia nem se circunscreve ao artigo 21.º do CIVA. Na verdade, é depois de se aferir que determinado bem ou serviço é, face ao artigo 20.º do CIVA, passível de dedução, que tal bem ou serviço é excluído desse direito pela sua natureza e características. Se, de acordo com as regras do artigo 20.º do CIVA, o imposto suportado não é passível de ser deduzido por não ter incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações elencadas neste artigo, não há necessidade de aplicação do artigo 21.º do CIVA.

58. O artigo 21.º do CIVA não configura, deste modo, uma presunção, porquanto já estão em causa bens e serviços que estão relacionadas com a atividade tributada do sujeito passivo, mas que pelos motivos já invocados o

legislador nacional entendeu afastar do direito à dedução.

59. Entre as exclusões do direito à dedução e com relevância para o caso em análise encontra-se o imposto contido em *"despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens"*, conforme artigo 21.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA.

60. A norma em referência prevê especificamente que estão excluídas do direito à dedução o imposto suportado nas despesas de transporte quer do sujeito passivo quer do seu pessoal bem como as viagens de negócios.

61. O Supremo Tribunal de Justiça, no acórdão proferido, em 10 de novembro de 1999, no Recurso n.º 20 365, pronunciando-se sobre a possibilidade de dedução do imposto suportado com despesas do transporte gratuito do pessoal da empresa identificada nos autos, entendeu que as mesmas não eram passíveis de serem deduzidas. *"Na óptica da recorrente, as despesas de transporte e viagens de negócios aqui referidas constituem um bloco incidível, pelo que o imposto naquelas contido só não pode ser deduzido quando de viagens de negócios se tratar.*

Não acompanhamos esse entendimento, pois é nossa convicção que ali se contemplam duas realidades distintas.

Na verdade, uma vez que não é concebível uma viagem de negócios sem o respectivo transporte, não se vê razão para se referir expressamente as despesas de transporte (...).

Por isso essa referência expressa significa que o preceito em análise se refere a despesas de transportes e viagens de negócios, incluindo as respectivas despesas de transporte, do sujeito passivo e do seu pessoal.

Daí que o IVA relativo àquelas despesas de transporte, do pessoal da recorrente de e para o local de trabalho, não seja susceptível de dedução em sede de apuramento a que alude o citado art.º 19.º do CIVA."

62. O sumário do citado acórdão resume da seguinte forma a doutrina que dimana da decisão: *"O IVA suportado por uma empresa, relativo a transporte gratuito do seu pessoal, de e para o local de trabalho não é susceptível de dedução em sede de apuramento do imposto devido a que alude o art.º 19 do CIVA."*

63. Efetivamente, na situação apresentada pela Requerente esta alega que o fornecimento de transporte aos seus trabalhadores é essencial para que disponha de mão de obra para garantir o funcionamento da fábrica 24h por dia.

64. Contudo é inquestionável que estão em causa despesas de transporte do pessoal.

65. Conforme esclarece o Professor Sérgio Vasques, no artigo publicado nos Cadernos IVA 2017, sob o título *"IVA, Direito à Dedução e Presunções Tributárias: a jurisprudência do CAAD"* páginas 461 a 479, Editora Almedina: *"Desta decisão decorre, ao que nos importa, que as normas constantes do artigo 21.º do Código do IVA se mostram válidas, à luz do direito europeu, mesmo nos casos em que sejam aplicáveis a bens ou serviços com utilização predominante ou exclusivamente profissional."*

66. Continua o mesmo autor esclarecendo que *"(...) as normas de exclusão abrangidas pela cláusula de standstill, ao especificar esses e serviços, devem ser objecto de interpretação estrita, à semelhança de quaisquer outras normas derogatórias do princípio geral da dedução, tal como o faz notar o TJUE nos acórdãos Metropl e Stadler (C-409/99) ou (C-414/07)".*

67. Conclui referindo que "(...) à luz da jurisprudência do TJUE, normas de exclusão como as que figuram no artigo 21.º do Código do IVA podem validamente abranger casos em que as despesas mostrem carácter estritamente profissional e, abrangidas que estejam pela cláusula de standstill, a sua validade não depende de um qualquer teste ad hoc de proporcionalidade. Vale isto dizer que a aplicação do artigo 73.º da LGT às normas do artigo 21.º do Código do IVA e a tese de que estas podem ser afastadas mediante prova em contrario seguramente não é imposta pelo direito europeu."

III - CONCLUSÃO

68. Assim, em conclusão, embora na situação apresentada estejam em causa despesas de transporte as quais, conforme alega a Requerente, visam suprir necessidades específicas do sujeito passivo, face ao artigo 21.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA, o imposto suportado com essas despesas está excluído do direito à dedução.

(1) Corresponde ao artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c) da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006