

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 457/2017-T

Tema: IVA – Inversão do sujeito passivo (reverse charge).

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., pessoa colectiva n.º..., com sede na Avenida ..., ..., ..., apresentou, em 31-07-2017, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo. 102º do CPPT, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. A requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2016..., 2017... e 2017..., com o consequente reembolso do imposto pago, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 02-08-2018.

3.1. A requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral, que comunicou a aceitação da designação dentro do prazo legal.

3.2. Em 10-10-2017 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 31-10-2017.

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

3.5. Devidamente notificada, a AT apresentou resposta, no prazo legal, defendendo-se por impugnação e juntando cópia do processo administrativo.

4. Por despacho de 07-02-2017 foi dispensada a reunião prevista no art. 18º do RJAT.

5. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a requerente alega, em síntese, o seguinte:

Entre Outubro de 2016 e Abril de 2017 foi sujeita a uma “acção de inspecção interna”, ao abrigo da “ordem de serviço n.º 012016... de 2016-09-22” em resultado do que foram propostas correcções ao IVA dedutível com base em três situações distintas:

- Aquisição de bens e serviços facturados pelo fornecedor B..., Lda, com IVA dedutível de 21.850,00 €;
- Aquisição de bens e serviços facturados pelo fornecedor C..., com IVA dedutível de 21.190,66 €;
- Aquisição de serviços prestados facturados pelo fornecedor D..., Lda, com IVA dedutível de 5.336,00 €.

Exerceu o direito de audição, alertando para as ilegalidades do procedimento de liquidação, mas procedeu à revisão do enquadramento das operações mencionadas, tendo reconhecido que os serviços adquiridos nas duas últimas situações seriam susceptíveis de qualificação como serviços de construção civil.

Porém, não encontrou a mínima explicação para que o Projecto de Correcções equiparasse a “serviços de construção civil” todas as situações, nomeadamente o equipamento adquirido ao fornecedor B... . A base legal do regime de autoliquidação em

causa refere-se a “serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis”, em que não tem cabimento a proposta quanto ao equipamento de exaustão em causa, sendo a equiparação injustificada, desproporcionada e ilegal.

O fornecedor em causa cumpriu, integral e oportunamente todas as obrigações relacionadas com a venda do equipamento em causa, a saber: liquidou, contabilizou, declarou a favor do Estado nas respectivas declarações periódicas e, por conseguinte, o fornecedor pagou ao Estado, logo em 2014, o IVA liquidado à Requerente.

Ocorreu violação do direito de audição e do princípio da participação na decisão, na medida em que a AT ignorou totalmente a audição da Requerente e os elementos facultados nessa sede, avançando para actos de liquidação sem se pronunciar sobre aqueles elementos, nem sequer responder, verdadeiramente, ao exercício do direito de audição. A Requerente não se conforma com a actuação da AT na medida em que ignorou todas as explicações fornecidas em sede de audição, limitando-se a manter as correcções com base em presunções, pois nem sequer respondeu à Requerente, em desrespeito, afinal, do princípio da colaboração a que estava adstrita.

É, por isso, manifesto que foi desrespeitado o artigo 60º da LGT, em especial o seu n.º 7, face à não ponderação devida dos elementos carreados pelo contribuinte. Consequentemente, e porque a Requerente não foi realmente ouvida, nomeadamente no que respeita à caracterização dos “serviços de construção”, tendo sido ignorados pelo relatório final de inspecção, é de concluir que os actos de liquidação em crise são absolutamente ilegais por violação daquele artigo.

Entende, ainda, ter ocorrido vício de forma por ausência de fundamentação legalmente devida, sendo incompreensível a qualificação, não concretizada minimamente, como de construção civil, a compra do equipamento em causa. Ao invés, trata-se da venda de um equipamento, ainda que fornecido com instalação, que por si só não tem o condão de transformar essa venda num serviço, muito menos de “construção”, nem o legislador do Código do IVA em parte alguma o refere.

A compra do equipamento de exaustão não só não configura aquisição de serviços de construção civil – o qual é totalmente amovível e de fácil deslocação para qualquer outro

lugar, tanto dentro das instalações da Requerente como em quaisquer outras – como não permite aplicar o regime excepcional de autoliquidação.

Ao fundamentar o projecto de correcções da forma que o fez, a Administração Fiscal alheou-se dos imperativos constitucionais e legais (art. 268º, n.º 3 da CRP e 77º, n.º 1 da LGT), ao fundamentar os seus actos de forma incongruente, obscura nos critérios utilizados, absolutamente contraditória com os factos em que se baseia e meramente conclusiva.

Entende, de qualquer forma, terem ocorrido vícios procedimentais e de violação de lei.

Designadamente, a violação das regras de sujeição passiva e dedução do imposto (art. 2º e 20º do CIVA), não tendo a Requerente sido notificada das concretas razões de facto e de direito que devem estar expressas em qualquer acto de liquidação de imposto.

Invoca, também, a violação do direito da U.E., no que respeita às normas que consagram o direito à dedução, designadamente o art. 168º da Directiva do IVA. Consubstanciada, no caso, na ilegal supressão do direito à dedução do IVA com base numa pretensa “dedução indevida de IVA”, por suposta ligação a alegados “serviços de construção civil”, em circunstâncias em que está assegurada a entrega do IVA ao Estado pelo fornecedor. Não podendo esquecer-se a primazia do direito comunitário no que respeita ao sistema fiscal português que é incontestada no campo específico do IVA.

A este propósito sugere que, se persistirem dúvidas sobre a compatibilidade do regime português ao Código do IVA com o direito comunitário, na interpretação de que o imposto suportado por uma sociedade por suposta inobservância do mecanismo de reverse change é liminarmente não dedutível, a submissão da questão ao TJUE a título prejudicial.

Por último, sustenta que a actuação da AT resulta na dupla tributação em IVA e concreta duplicação de colecta, tal como sucede em todos os casos de supressão ilegítima do direito à dedução, ofendendo o princípio da neutralidade na base do imposto.

Termina pedindo a anulação da liquidação e a restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

6. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, tendo sustentado em síntese:

A Requerente alega ter ocorrido violação do direito de audição e do princípio da participação na decisão, alegação que não tem qualquer suporte factual, nem a Requerente o comprova, limitando-se a invocar sem, no entanto, lograr demonstrar ou provar qualquer violação, como lhe competia.

No exercício do direito de audição, veio o contribuinte invocar, resumidamente, que a aquisição em causa configura uma mera transmissão de bens, não subsumível na regra da inversão do sujeito passivo, não logrando, no entanto, apresentar factos novos ou argumentos que afastassem a posição tomada pela AT, nem o faz agora em sede do presente ppa.

Como ficou demonstrado, todos os argumentos apresentados foram devidamente analisados e rebatidos, e tanto assim é que a Requerente não indica quais os factos novos que não foram considerados, ou quais os argumentos que não foram analisados.

Pelo que carece de qualquer sentido as alegações da Requerente quanto à sua falta de participação, na modalidade do direito de audição prévia, sendo certo que, pese embora o direito de audiência constitua uma manifestação do princípio do contraditório, diga-se que o mesmo não constitui, todavia, um direito absoluto.

É inevitável concluir que inexistente, no caso *sub judice*, e contrariamente ao alegado pela Requerente, qualquer violação do direito de audição e princípio da participação. Mas e caso se considere que houve algum vislumbre de preterição de formalidade essencial, o que não se concede em absoluto e que apenas por mero exercício académico se perspectiva, sempre se dirá que a mesma se degradaria numa formalidade não essencial na medida em que a interessada interveio no procedimento inspectivo que deu origem à liquidação e valores que ora são contestados.

Nos termos do estatuído no artigo 77.º da Lei Geral Tributária, a decisão de procedimento deve ser fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária, que constituirão neste caso, parte integrante do respectivo acto, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto. De acordo com o n.º 2 de tal artigo a fundamentação

dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

No caso em apreço, o RIT apresenta o enquadramento fiscal da actividade desenvolvida pela requerente - conserva de produtos de pesca e aquicultura em azeite, óleos vegetais e outros, CAE 10203, explicando porque considerou que os serviços em causa devem ser considerados como serviços de construção civil - sujeitos, nessa medida, à aplicação do regime de inversão do sujeito passivo («*reverse charge*»), nos termos da alínea *j*), do n.º 1, do artigo 2.º do CIVA (norma de incidência subjectiva), descrevendo o regime aplicável, constante da Portaria 19/2004, de 10/01.

Em sede de análise do caso concreto (fls. 7 e ss. do relatório), são descritas as razões de facto e de direito que levaram os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ... a concluir que “*Esta aquisição configura uma aquisição de serviços de construção civil, tal como estabelecido no Ofício Circulado n.º 30101 de 2007-05-25 e na Portaria n.º 19/2004 de 10 de janeiro*”, devendo, por isso, o sujeito passivo “*proceder à liquidação de IVA pela aquisição destes serviços, e só então poderá beneficiar do direito à dedução do respetivo IVA que liquidar, de conformidade com o n.º 8 do art.º 19º do CIVA*”.

Pelo que a AT externou as razões de facto e de direito que estão na base da decisão de um modo tal que as mesmas se revelam apreensíveis para o seu destinatário e para um qualquer destinatário normal e, dessa forma, cumpriu aquele dever de fundamentação, ou seja, pode dizer-se que a contribuinte ficou em perfeitas condições de apreender o itinerário cognoscitivo que esteve na origem da prática dos atos de liquidação contestados. A fundamentação constante dos diferentes actos de liquidação era clara, congruente e suficiente para permitir que a Requerente apresentasse o pedido de pronúncia arbitral relativamente às correcções propostas, reiterando aliás, na essência, os motivos já expendidos aquando do procedimento inspectivo (sem lograr, no entanto, provar ou demonstrar que o entendimento que a AT faz, e com o qual não se conforma, não esteja correto).

No que respeita ao invocado vício de violação de lei sustenta que nos termos do DL 12/2004, de 09.01 e da Portaria 19/2004, de 10.01, aplicáveis à data dos factos, estão incluídos no conceito de obras de construção civil as que impliquem a categoria de

instalações eléctricas e mecânicas, subcategoria de aquecimento, ventilação, ar condicionado e refrigeração.

No âmbito do procedimento inspectivo levado a cabo, verificou-se que, na sequência da proposta apresentada, em Agosto de 2014, pela empresa “B..., Lda”, a Requerente contratou serviços de fornecimento e instalação, na sua sede, de um sistema de extracção de ar. Conforme se retira da análise da referida proposta, e se explanou no relatório inspectivo, aquele sistema é composto por seis unidades de extracção e material conexo, nomeadamente espiroduto, grelhas de alumínio, acessórios de aço inoxidável para fixação de grelhas e acessórios necessários à instalação (suportes, parafusos, ventiladores). Ademais, trata-se de um sistema integrado, composto por vários aparelhos funcionando em conjunto, que ocupam uma área de 2.550 m², que foram incorporados no imóvel, fazendo parte integrante do mesmo, com carácter de permanência. Como facilmente se infere, não se trata, até pelas suas dimensões e pelo prazo necessário para instalação (20 dias), de um equipamento móvel susceptível de fácil deslocação e de poder funcionar em qualquer sector da unidade fabril, consoante as necessidades da empresa.

A alteração do artigo 35º nº13 do Código do IVA, (actual art.36º), que passou a determinar que “*Nas situações previstas nas alíneas i) e j) do nº 1 do artigo 2º, as facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos transmitentes dos bens ou prestadores dos serviços devem conter a expressão «IVA devido pelo adquirente»*”, apenas se limitou a materializar faculdades conferidas aos Estados membros pela Directiva comunitária, não prevendo qualquer exclusão do direito à dedução.

Entender de outro modo, ou seja, impedir a AT de corrigir este tipo de situações, impondo ao verdadeiro sujeito passivo a liquidação adicional, é o equivalente a ter a “solução” para contornar o regime legal do *reverse charge*.

Conclui a requerida, sustentando a legalidade do acto de liquidação contestado pela Requerente que deverá, assim, ser mantido.

7. Não foram apresentadas alegações tendo-se a Requerida limitado a apresentar ao abrigo de tal articulado, a descrição técnica do equipamento em causa.

II – SANEAMENTO

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

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

8.3. O processo não enferma de nulidades.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIIREITO

III.1. Matéria de facto

9. Matéria de facto

9.1. Atendendo às posições assumidas pelas partes e à prova documental junta aos autos consideram-se provados, com relevo para apreciação e decisão das questões suscitadas (tendo presente que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada- *cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT)., os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima que exerce a actividade principal de conserva de produtos de pesca e aquicultura em azeite, óleos vegetais e outros (CAE 10203) e, como actividade secundária, o comércio a retalho de peixe, crustáceos e moluscos em estabelecimentos especializados (CAE 047230).
- b) Foi, com referência ao ano 2014, objecto de uma inspecção interna, ao abrigo da ordem de seriço OI2016... .
- c) Na sequência daquela actividade inspectiva foi remetido à Requerente Projecto de Correções, cujo teor se dá como reproduzido, de onde consta, designadamente:

III.2 – Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA
Aquisição de serviços de construção civil

Da análise aos lançamentos efetuados nas contas de IVA dedutível, verificou-se que o sujeito passivo deduziu IVA mencionado nas faturas a seguir indicadas:

Conta: Nacional IVA dedutível Imob. Tx 23% - Mercado				Informação da fatura		
N.º de arquivo	Descrição	Total IVA (IVA deduzido)	Período	Número	Fornecedor	Descrição
-	S/FACTURA 02014201	10.825,00	2014/09	12/2014201	B..	50% de adiantamento relativos ao fornecimento e montagem dos sistemas constantes da nossa proposta referência CHT_V_ _GO/14 de 4-08-2014
-	S/FACTURA 02014251	6.555,00	2014/11	12/2014251	B..	30% do valor total com entrada em obra/entrega dos equipamentos em obra relativos ao fornecimento e montagem dos sistemas constantes da nossa proposta referência CHT_V_ _GO/14 de 4-08-2014
-	S/FACTURA	4.370,00	2014/12	12/2014286	B..	20% restante do valor total com entrada
TOTAL		21.850,00			Ld *	em obra/entrega dos equipamentos em obra relativos ao fornecimento e montagem dos sistemas constantes na n/proposta ref.º CHT_V_ _GO/14 de 4-08-2014

De acordo com a descrição das mencionadas faturas consta que as mesmas são referentes ao fornecimento e montagem dos sistemas constantes da proposta com a referência CHT_V_ _GO/14 de 4-08-2014 (documentos em anexo 6).

Da leitura da referida proposta, verificamos que se trata do fornecimento e instalação de um sistema de extração de ar, composto por seis unidades de extração, e material conexo, nomeadamente espiroduto, grelhas de alumínio, acessórios de aço inoxidável para fixação de grelhas e acessórios necessários à instalação (suportes, parafusos, ventiladores). Ao longo da descrição da mencionada proposta é feita a referência, nos vários *items*, a fornecimento e instalação (*Supply and installation*).

Concluimos que as referidas faturas têm subjacente a aquisição por parte do SP, de um sistema de extração de ar, que incluiu a aquisição de material, a sua instalação/montagem na sede do SP e entrada em funcionamento do mesmo.

Esta aquisição configura uma aquisição de serviços de construção civil, tal como estabelecido no Ofício Circulado n.º 30101 de 2007-05-25 e na Portaria n.º 19/2004 de 10 de janeiro.

- d) A Requerente exerceu oportunamente o direito de audição, cujo teor se dá por reproduzido, invocando-se, em suma, que o equipamento em causa não integra o imóvel, sendo totalmente amovível e de fácil deslocação para qualquer outro lugar, tanto dentro das instalações da Requerente como em quaisquer outras, não configurando aquisição de serviços de construção civil, não sendo, por isso, possível aplicar o regime excepcional de autoliquidação.
- e) Em resposta ao invocado no direito de audição, após transcrição daquele requerimento, foi remetido o relatório final de inspeção, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Análise e resposta aos fundamentos invocados pelo sujeito passivo

O sujeito passivo alega, em suma, que a aquisição em causa configura uma mera transmissão de bens, não subsumível à regra de inversão de sujeito passivo.

De acordo com a descrição das faturas em causa, consta que as mesmas são referentes ao fornecimento e montagem.

Conforme já referido, da leitura da referida proposta, verificamos que se trata do fornecimento e instalação de um sistema de extração de ar, composto por seis unidades de extração, e material conexo, nomeadamente espiroduto, grelhas de alumínio, acessórios de aço inoxidável para fixação de grelhas e acessórios necessários à instalação (suportes, parafusos, ventiladores).

Ora, estamos perante o fornecimento e montagem de um sistema integrado de extração de ar, composto por vários aparelhos funcionando em conjunto, numa área de 2.550 m², que foram incorporados no imóvel, fazendo parte integrante do mesmo, com carácter de permanência. Não se trata de um equipamento móvel que num dia funciona num dado setor da unidade fabril e no dia seguinte é movido para outro e assim sucessivamente, consoante as necessidades da empresa.

Não é a mera compra de equipamento que está em causa, mas a sua compra com instalação e montagem no imóvel.

O SP alega ainda que o Projeto de Correções referiu a existência de características que “transformaram” uma transmissão de bens numa aquisição de serviços de construção civil.

Não foi o Projeto de Correções que transformou a compra do equipamento em serviço de construção civil, mas os próprios factos em apreço. O Projeto de Correções limitou-se a enquadrar na Lei existente e na sua interpretação já esclarecida pela Direção de Serviços do IVA, através do Ofício Circulado n.º 30101 de 2007-05-25 e na Portaria n.º 19/2004 de 10 de janeiro.

Refira-se que esta Portaria prevê como serviços de construção, na 4ª categoria - Instalações elétricas e mecânicas, na subcategoria 10a - Aquecimento, ventilação, ar condicionado e refrigeração.

Esclarece o mencionado Ofício Circulado:

“A norma em causa é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207º e 1213º do Código Civil.

(...)

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.

(...)

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

Do referido Ofício Circulado consta ainda em anexo uma lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra de inversão (Anexo I), do qual consta a referência a sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel.

Esta aquisição, tal como já referido no ponto III.2, para o qual se remete, configura uma aquisição de serviços de construção civil.

Pelo exposto, na situação em apreço, estamos perante a aquisição com instalação/montagem, de um sistema de extração de ar, composto por vários elementos que funcionam de forma integrada incorporando o imóvel, pois tem que ser fixado e instalado no mesmo, com as suas várias componentes, para que possa funcionar. Razão pela qual estamos pois perante um aparelho que não funciona isoladamente.

Esta aquisição configura uma aquisição de serviços de construção civil e por isso sujeita à regra de inversão de sujeito passivo, para efeitos de IVA.

Em face do exposto, será de manter a correção proposta, no montante de €21.850,00, relativamente ao IVA devido em virtude da aplicação da regra de inversão de sujeito passivo, nos termos dos art.s 2º, n.º 1, al.s a) e j), 19º, n.º 8 e 27º do CIVA, com referência às aquisições ao fornecedor B..., Lda, identificadas no ponto III.2 supra”.

f) As facturas n.º 02014201, 02014251 e 02014268, emitidas pela sociedade B..., Lda. à Requerente, tiveram por base a Proposta CHT_V... /14, de 04-08-2014, que, entre outros elementos, contém o seguinte:

- ... proposta para o fornecimento e instalação de um sistema de extracção de ar para uma área de aproximadamente 2.550 m².

- Equipamento:

Fornecimento e instalação de 6 unidades de extração dimensionadas cada uma para um fluxo máximo de ar de 47.520m³/h.

- Instalação/Materiais:

Fornecimento e instalação de espirodutos de várias dimensões para dutos de extração

Fornecimento e instalação de 10 grades de alumínio anodizado (total de 60 grelhas)

- Condições gerais para instalação:

Número de técnicos necessários no local: 2

Número de dias necessários para a instalação: 20

- g) Na sequência das correções propostas no Relatório da Inspeção Tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou e remeteu à Requerente as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2016..., 2017... e 2017..., tendo como data limite de pagamento 26-06-2017.
- h) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado.

9.2. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

9.3. Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico dos documentos juntos aos autos, ao processo administrativo e, de modo particular, ao Projecto de Correções e ao Relatório de Inspeção Tributária.

III.2. Matéria de Direito

Pretende a requerente que seja declarada a ilegalidade dos actos de liquidação de IVA resultantes de correções efectuadas pela AT que, por entender estar em causa a prestação de um serviço de construção civil, concluiu recair sobre a Requerente a obrigação de proceder à liquidação do imposto, por estar em causa uma situação de inversão do sujeito (reverse charge).

A Requerente, além de discordar da aplicação daquele regime de autoliquidação, assaca aos actos praticados uma série de vícios que se analisarão de seguida.

Vejamos então.

Começa a Requerente por invocar a violação do direito de audição e do princípio da participação na decisão, sustentando que a AT ignorou totalmente a audição por si exercida e os elementos facultados nessa sede, ignorando as explicações então fornecidas, não respondendo ao que apresentou, em desrespeito pelo princípio da colaboração.

Antes de se avançar, há que esclarecer que uma coisa é a falta absoluta de audição dos contribuintes no caso de não estar prevista a possibilidade da sua dispensa (como é o caso). Outra diferente, é o efectivo exercício desse direito que o deverá ser de forma eficaz e adequada, quer por parte do contribuinte, a quem deve ser dada a possibilidade de tomar posição expressa na sequência da análise do que lhe é proposto pela AT. Quer por parte desta que, designadamente no caso de serem invocados fundamentos novos por parte do contribuinte, os deve mencionar e apreciar na decisão final.

A Requerente, pese embora invoque a falta de audição, não alega que não lhe foi dada essa possibilidade – o que também resulta do probatório – pretendendo antes invocar a deficiente apreciação da sua audição por parte da AT. Refere a este propósito, *“não foi realmente ouvida” ... “o relatório final de inspecção ignorou-os por completo”*, etc.

Mas sem razão. Da análise do requerimento de audição prévia – cujo teor é replicado no presente pedido de pronúncia - resulta claro que a Requerente não invocou qualquer elemento fáctico novo que pudesse alterar o anteriormente alegado pela AT e que sustentou as propostas de correcção. Pelo contrário, limitou-se a apresentar conclusões e considerações de ordem essencialmente jurídica que não podem ter a virtualidade de ser considerados como elementos ou fundamentos novos. Apenas levou ao processo elementos que tenderiam – e bem, no exercício do contratário – a opor-se e contrariar quer os elementos de facto, quer jurídicos, do Projecto de Correcções e que sustentariam as respectivas conclusões.

Apesar de assim ser, o Relatório de Inspeção debruçou-se de forma inequívoca sobre o requerimento apresentado pela Requerente, tendo, de forma clara, enunciado as questões que ali foram levantadas e tendo tomado posição expressa sobre os mesmos.

Quer dizer, foi concedida à Requerente a possibilidade de ser ouvida em audiência prévia, direito que exerceu de forma plena e esclarecida, tendo a AT analisado e apreciado os fundamentos por ela invocados, pelo que nenhum vício pode aqui ser apontado.

Como se diz no Ac. TCA Sul de 10-02-2009 – Proc. 02674/08: *“a AF não está obrigada, por força da existência do direito de audiência, a atender aos argumentos vertidos pelo impugnante, caso não se demonstre, sem margem para dúvidas, que efectivamente os pressupostos de base das correcções não existiam, não se podendo afirmar que o princípio da participação não foi respeitado”*.

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

Para sustentar a alegada falta de fundamentação do acto, alega a Requerente que o que está em causa é a aquisição de um equipamento, ainda que fornecido com instalação, ou seja trata-se de bem móvel que não faz parte integrante do imóvel. Daí que não aceite a conclusão da Requerida de que *“na situação em apreço, estamos perante a aquisição com instalação/montagem de um sistema de extração de ar que, pelas suas características, faz parte integrante do imóvel. Não estamos perante um aparelho que funciona isoladamente. Esta aquisição configura uma aquisição de serviços de construção civil e por isso sujeita à regra de inversão de sujeito passivo, para efeitos de IVA”*.

Mais uma vez se discorda da Requerente.

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

A fundamentação do acto de liquidação mais não é do que a forma de a “AF exteriorizar os motivos porque procedeu àquela liquidação e não a qualquer outra, de uma forma clara, congruente e racional de molde a constituir a base que suporta a decisão” (Ac. TCA Sul de 25-01-2011 – Proc. 04410/10)

Como se diz no Ac. STA de 2-07-2014 - Proc. nº 01074/13: “É inquestionável que a Administração tem o dever de fundamentar os actos que afectem os direitos ou os legítimos interesses dos administrados – em harmonia com o princípio plasmado no artigo 268º da CRP e acolhido nos artigos 124º do CPA e 77º da LGT. Ora, como a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir, a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do acto; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação. É também incontroverso que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a determinada deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa. Assim, a fundamentação deve ser entendida como a obrigação de enunciar expressamente (de modo directo ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o agente ou órgão decisor, esclarecendo o seu destinatário das razões que o motivaram e do porquê do sentido decisório, visando proporcionar ao administrado o conhecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto. Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal - o *bonus pater familiae* de que fala o artigo 487º, nº 2, do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o acto”.

Da análise do relatório de inspeção, que fundamenta os actos de liquidação em crise, é manifesto que este cumpre tal dever de fundamentação. Com efeito, **a AT descreveu de forma clara os elementos de facto que entendeu relevantes, invocou expressamente as normas legais em que se apoiou, permitindo à Requerente entender de modo claro as razões da sua actuação, entendimento esse, aliás, que a própria Requerente demonstra ter atingido, pelo modo como atacou o acto.**

Com efeito, *“não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do ato e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido” (...)*, in (Ac. STA de 0-01-2013 – Proc. n.º 0105/12).

Estando o acto devidamente fundamentado está apto a produzir os seus efeitos.

Acresce que, pelos mesmos motivos, não tem a Requerente razão quando, a este propósito, defende que *“qualquer que tenha sido o critério em que se baseou a AT, a Requerente não foi notificada das concretas razões de facto e de direito que devem ser expressas em qualquer acto de liquidação de imposto, para aplicação do mecanismo de autoliquidação, inaplicável ao caso em apreço”*, remetendo-se para o que acima se disse a propósito da fundamentação do acto, não se vislumbrando que mais haja a dizer.

Em suma temos duas posições antagónicas: a da Requerente que, por entender não estar em causa a prestação de serviço de construção civil, defende que não é aplicável o regime de autoliquidação por inversão do sujeito passivo.

Regime que a Requerida entende ser de aplicar em virtude de estar em causa a prestação de um serviço de construção civil à Requerente.

Como resulta do probatório, face à proposta apresentada pelo fornecedor, a Requerente adquiriu um sistema de extracção de ar para uma área de aproximadamente 2.550 m², composto por 6 unidades de extração dimensionadas cada uma para um fluxo máximo de ar de 47.520m³/h, o que foi acompanhado pelo fornecimento e instalação de espirodutos de várias dimensões para dutos de extração, bem como de grades de alumínio anodizado, num total de 60 grelhas.

Sustenta a Requerente que tal equipamento é móvel podendo, aliás, ser deslocado facilmente para qualquer outro local, não tendo associado qualquer serviço de construção civil.

Não se consegue projectar como possa qualificar-se um sistema desta dimensão, ser qualificado como móvel e de fácil deslocação, bastando ter-se presente ser necessária a intervenção de dois técnicos durante 20 dias, para a sua instalação (alínea f) dos factos provados).

O diploma legal que de forma mais imediata nos define que actividades estão compreendidas no âmbito da construção civil é a Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro que, regulamentando o DL 12/2004, de 9 de Janeiro - que estabelece o regime jurídico de ingresso e permanência na actividade da construção civil – determina que os sistemas de ventilação, ar condicionado, ar comprimido e vácuo, etc., estão compreendidas na 4ª categoria (instalações eléctricas e mecânicas) de acesso à actividade de construção civil.

Do mesmo modo, o tipo de ventilação e de extracção de ar, fumos e gases dos edifícios, é contemplado no Regulamento Geral das Edificações Urbanas, aprovado pelo DL 38282, de 07-08-1951, com as sucessivas alterações (vide, designadamente, art. 108º).

Diga-se, de qualquer modo, que não será a circunstância de pode ser instalado noutra local que determinará a sua qualificação. Basta referir que tal possibilidade também existe com o equipamento de ventilação ou exaustão de qualquer edifício, ou com as portas e janelas

nele instaladas, não sendo, por isso, que a sua aplicação e instalação não tenham sido efectuadas no âmbito de serviços de construção civil.

É, pois, inequívoco, que a instalação do equipamento adquirido pela Requerente se enquadra no âmbito de um serviço de construção civil.

A questão em apreço não suscita quaisquer dúvidas interpretativas ou de aplicação das normas e, designadamente, de desconformidade com o direito da União Europeia, que justificasse o recurso ao reenvio prejudicial como sugerido pela Requerente.

Diga-se, de qualquer forma, que a aplicação, pelo legislador nacional, do regime de reverse change (inversão do sujeito passivo) nas prestações de serviços de construção civil é expressamente consentida pela Directiva n.º 2006/69/CE de 24 de Julho. Como se diz no preâmbulo do DL 21/2007 de 29 de Janeiro:

- “O presente decreto-lei procede à introdução na legislação do IVA de um conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação, seguindo, nesta matéria, a experiência anteriormente adquirida e as melhores práticas adoptadas em outros Estados membros da União Europeia.

(...) Fora do âmbito das operações previstas nos n.ºs 30 e 31 do artigo 9.º do Código do IVA, mas ainda no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, o presente decreto-lei vem adoptar, de igual modo, uma outra faculdade conferida pela Directiva n.º 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho. Assim, por via da inversão do sujeito passivo, passa a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais. Com esta medida, visam acautelar-se algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado”.

Assim, por força do disposto no art. 2º, n.º 1, j) do CIVA, na redacção dada do referido DL 21/2007 *“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”*.

Incumbindo sob a Requerente a obrigação de liquidar imposto sobre a aquisição efectuada.

Sendo manifesto que, por virtude disso, não ocorre duplicação de colecta.

Como bem se diz no Ac. STA de 27-02-2013 – Proc. 1079/12:

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

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

Em conclusão. Não padecem de qualquer vício os actos de liquidação impugnados que, por isso, devem ser mantidos.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, dele absolver a Requerida.
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 21.850,00 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, *a)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.224,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Abril de 2018

O Árbitro

(António Alberto Franco)