

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 577/2019-T

Tema: IVA – Direito à dedução; Formalidade das faturas; Regra da inversão do sujeito passivo.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., LDA., com o número de identificação fiscal ..., com sede na ..., ...-... ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos actos de liquidação de IVA, no montante global de € 65.413,94.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Autoridade Tributária operou correcções em sede de IVA, na sequência de um procedimento inspectivo, ao recusar o direito à dedução do imposto com base na inobservância da forma legal das facturas, em violação do disposto no artigo 19.º, n.º 2, alínea a), e por aplicação indevida do *reverse charge*, e ainda por considerar não ter havido lugar à liquidação de imposto em situações em que se verificava a inversão do sujeito passivo, em função do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea j), e 19.º, n.º 8, do CIVA.

No que se refere à primeira daquelas situações, a Autoridade Tributária identifica cinco fundamentos fácticos assim esquematizados: (a) não identificação inequívoca dos bens afectos

à prestação de serviço; (b) ausência de referência a quantidades (horas/dias); (c) falta de indicação dos clientes /obras visitadas; (d) não discriminação dos serviços prestados; (e) não identificação das obras em cujo estaleiro foi prestado o apoio.

Quanto ao primeiro desses aspectos, a Autoridade Tributária entende que sendo a prestação de serviços consubstanciada no aluguer de guas se torna necessário identificar em concreto a grua que é objecto do aluguer, acrescentando que cada um daqueles equipamentos possui um n.º de série que permite identificar de forma inequívoca a sua identidade, existência e propriedade e na ausência desse elemento de informação, a Administração encontra-se impedida de avaliar, em toda a sua abrangência, as operações económicas tituladas pelas facturas.

Ora, as facturas respeitantes ao aluguer de guas fazem referência às ordens de trabalho que foram remetidas à Autoridade Tributária como complemento de informação e delas consta o modelo da grua utilizada (LTM 1025). E se noutros casos não é feita essa referência o certo é que essa exigência é desproporcionada e não se enquadra na letra e no espírito da alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA e dos n.ºs 6 e 7 do artigo 226.º da Directiva IVA, havendo de entender-se à luz destas disposições que a obrigação de especificação da extensão e natureza dos serviços prestados não implica que se torne necessário descrever os serviços específicos prestados de forma exaustiva.

Quanto à segunda insuficiência apontada (inexistência de referência às quantidades dos serviços prestados) está em causa uma prestação de serviço continuado por um mesmo fornecedor (B..., Lda.) com uma reduzida variação dos valores mensais (entre € 2500 e € 2700 com dedução entre € 575 e € 621) e relativamente à qual foram fornecidos esclarecimentos complementares quanto à natureza e extensão dos serviços prestados, designadamente mediante a apresentação do contrato de prestação de serviços em que se refere que o prestador se obriga a despender um mínimo de 48 horas e um máximo de 56 horas (cláusula 2.^a), remuneradas a € 50 à hora (cláusula 3.^a), o que permite concluir que naquelas facturas foram facturadas entre 50 e 54 horas (€ 2500 e € 2700) na prestação mensal de serviços.

As correcções resultantes da “não indicação dos clientes /obras visitadas” e de “não discriminação de serviços prestados” reportam-se a facturas emitidas por um mesmo fornecedor (C..., Lda.) que se referem à prestação de serviços de angariação de clientes e também nesse caso, a Requerente esclareceu em tempo as dúvidas suscitadas pela AT, mediante o envio do contrato de prestação de serviços e das notas emitidas pelo fornecedor sobre os serviços angariados e valores a facturar, onde se encontram identificados os clientes.

No que se refere à “não identificação de obras em cujo estaleiro foi prestado o apoio”, está em causa a factura n.º 19 da C..., Lda., e da análise da mesma verifica-se que se encontra identificada em concreto a localização das obras e apenas o descritivo «apoio no nosso estaleiro – carga de contrapeso em várias obras» é que pode gerar alguma dúvida, embora aí se especifique que os contrapesos de grua foram carregados no estaleiro e tiveram como destino várias obras.

No tocante à obrigação de liquidação de imposto nos termos do artigo 19.º, n.º 8, do CIVA a Autoridade Tributária considera que os elementos constantes das facturas, referindo-se a “movimentar material”, “executar diversos serviços”, “apoio à paragem”, “descarregar equipamento”, “carregar camiões”, “movimentar equipamento”, “montar/desmontar grua torre”, “montar/desmontar equipamento”, “movimentação de cargas”, “cargas e descargas de material”, “movimentar materiais/equipamento”, “desmontar grua torre”, “descarregar caixa” e “apoio à paragem” são serviços necessários à execução da obra, que se incorporam na mesma (direta e/ou indiretamente) e estão sujeitos à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, por serem considerados serviços de construção civil.

A Requerente entende, com base na informação vinculativa n.º 14722, sancionada por despacho de 23 de Janeiro de 2019 da Diretora de Serviços do IVA, que os serviços relacionados com o estaleiro das obras de construção civil abrangendo as instalações provisórias, as viaturas e os equipamentos fixos, móveis e portáteis necessários à execução da

empreitada (incluindo os "consumos operacionais"), sem que envolva quaisquer prestações de serviços de construção, não se encontra abrangido pela regra da inversão do sujeito passivo.

Com referência à não liquidação de imposto em relação a facturas por serviços prestados sua cliente «D...» que a Autoridade Tributária entende não respeitarem a «prestações de serviços de construção», a Requerente sustenta que essas facturas se referem a serviços prestados mediante a utilização de gruas com operador para montagem, desmontagem e substituição de torres eólicas, geradores e caixas de velocidades das torres eólicas nos parques eólicos de ... e E essas operações têm por objecto a realização de uma obra, enquadrando-se em trabalhos de reparação e conservação, pelo que esses serviços teriam de ser considerados serviços de construção civil, competindo à adquirente dos serviços a liquidação do imposto nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (*reverse charge*).

A Autoridade Tributária, na sua resposta, invoca a excepção dilatória da inutilidade superveniente da lide na parte em que se procedeu à anulação parcial da liquidação n.º..., no montante de € 768,38, que foi notificada à Requerente por ofício de 23 de Dezembro de 2019 da Direcção de Serviços do IVA.

Em sede de impugnação, no que se refere ao IVA não dedutível por incumprimento dos requisitos do artigo 36º do CIVA, considera que as facturas, que se encontram elencadas a fls. 25 do Relatório de Inspecção Tributária, sendo quase todas respeitantes a aluguer de gruas sem operador, não possuem o detalhe mínimo e suficiente, nem contêm a identificação inequívoca do equipamento associado, e as restantes, relativas a serviços de *outsourcing*, não fornecem informação quanto aos serviços especificamente realizados (clientes/obras visitadas) e a sua quantificação (horas/dias).

Relativamente às facturas n.ºs 187/2017, e 47, 173, 423, 453, 839, 776, 872, 941, 942 e 871 de 2018, emitidas pelas empresas C... Lda. e B..., Lda., elas respeitam a operações de movimentação manual de cargas, que constitui uma tarefa típica da construção civil, pelo que

se trata de operações abrangidas pela regra da inversão do sujeito passivo, sendo o imposto devido pela Requerente, na sua qualidade de adquirente dos serviços.

Em relação às facturas n.ºs 289, 313, 406 e 459, emitidas pela Requerente ao seu cliente D..., LDA., respeitam ao mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimos, gruas, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas) que, como tal, se não enquadram na actividade de construção civil e não estão sujeitas à aplicação da inversão do sujeito passivo, pelo que era à Requerente, enquanto prestador dos serviços, que incumbia a liquidação do imposto.

Conclui no sentido da procedência da excepção da inutilidade superveniente da lide, na parte em que a liquidação foi parcialmente anulada, e no mais pela improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e determinado a prosseguimento para alegações facultativas escritas por prazo sucessivo, também destinadas a permitir à Requerente responder à matéria de excepção.

Em alegações, a Requerente reiterou o alegado na petição inicial sem nada dizer quanto à invocada excepção da inutilidade parcial da lide. A Autoridade Tributária não contra-alegou.

Por ser relevante para a decisão da causa, o tribunal arbitral, por despachos de 6 de Abril e 11 de Maio de 2020, e sem prejuízo do disposto no artigo 7.º, n.ºs 1 e 5, alínea a), da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, determinou a notificação da Requerente para juntar aos autos as facturas mencionadas nos quadros que constam de fls. 25 e 27 do relatório de inspecção tributária, e, bem assim, as facturas emitidas pela Requerente à sua cliente D..., mencionadas a fls. 28 do mesmo relatório, a que respeita o objecto do litígio.

Juntos esses documentos, a Requerida exerceu quanto a eles o direito ao contraditório.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 22 de Novembro de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e foi invocada a excepção da inutilidade superveniente da lide parcial a que se fará referência adiante.

Cabe apreciar e decidir.

Saneamento

5. A Autoridade Tributária suscitou, na resposta, a excepção da inutilidade superveniente da lide na parte relativa à liquidação que incidiu sobre a declaração periódica de 2017 12, no montante de € 768,38, por ter sido objecto de revogação parcial por despacho de 23 de Dezembro de 2019, comunicado à Requerente pelo ofício n.º ... dessa data.

Tendo o processo prosseguido para alegações com a menção de que a Requerente poderia pronunciar-se nessa fase, querendo, sobre a matéria de excepção, nada veio dizer.

Considerando que a decisão a proferir não pode ter qualquer efeito útil, nessa parte, por se encontrar já salvaguardada a posição do interessado por via extraprocessual, há que declarar a inutilidade superveniente da lide, ficando conseqüentemente prejudicado o conhecimento do vício de falta de fundamentação imputado à referida liquidação (ponto 4 da petição inicial).

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

- A) A Requerente é uma sociedade por quotas registada em IVA a partir de 1 de Janeiro de 2013, com o CAE Principal 77320 - Aluguer máquinas e equipamentos para a construção e engenharia civil e o CAE Secundário 049410 - Transportes rodoviários de mercadorias, e que se encontra enquadrada no regime normal mensal de IVA, e no regime geral de IRC;
- B) A Requerente foi objecto de uma acção inspetiva interna e de âmbito parcial em sede de IVA, ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2019..., OI2019... e OI2019...,

motivada pelo facto do sujeito passivo ter solicitado reembolso de IVA e que abrange o exercício de 2017 e os períodos de 2018/01 a 2018/11.

- C) No projecto de relatório de inspecção tributária foram propostas correcções em sede de IVA, no montante global de € 7.276,63, por indevido exercício do direito à dedução de imposto, relativamente às facturas que constam do quadro de fls. 10 desse documento, que aqui se dá como reproduzido, com fundamento em incumprimento das formalidades legais a que devem obedecer as facturas ou por se tratar de facturas referentes ao fornecimento de bens ou serviços que respeitam a actividades de construção civil e cuja liquidação de imposto cabia, não à Requerente, enquanto fornecedor dos bens ou serviços, mas ao adquirente;
- D) O projecto de relatório de inspecção tributária propõe igualmente correcções em sede de IVA, no montante de € 2.038,95, relativamente a facturas n.ºs 289, 313, 406 e 459, que constam do quadro de fls. 12 desse documento, que aqui se dá como reproduzido, emitidas pela Requerente a favor da E..., Lda., que não respeitam a serviços de construção civil e cuja liquidação de imposto cabia, não à adquirente, mas à Requerente enquanto fornecedor dos bens ou prestador dos serviços;
- E) Na sequência do exercício do direito de audição relativamente ao projecto de relatório de inspecção tributária, os serviços inspectivos, em face dos esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo, consideraram que as facturas mencionadas no quadro de fls. 24 do relatório de inspecção tributária, que aqui se dá como reproduzido, contêm todos os elementos exigíveis, pelo que os montantes aí mencionados são passíveis do direito à dedução de imposto;
- F) O relatório de inspecção tributária manteve as correcções resultantes do projecto quanto às facturas que constam do quadro de fls. 25 desse documento, que aqui se dá como reproduzido, por insuficiência dos elementos de informação, bem como as correcções referentes às facturas que constam do quadro de fls. 27, por se tratar de facturas emitidas pelas empresas C... Lda. e B..., Lda. que respeitam a serviços de construção civil, em que o imposto só era dedutível se tivesse sido pago pela Requerente na sua qualidade de adquirente dos serviços;

- G) O relatório de inspeção tributária manteve as correcções referentes às facturas n.ºs 289, 313, 406 e 459, emitidas pela Requerente ao seu cliente D..., Lda., por não se enquadrarem na actividade de construção civil, pelo que era à Requerente, enquanto prestador dos serviços, que incumbia a liquidação do imposto.
- H) O relatório de inspeção tributária fundamenta as correcções nos seguintes termos:

III. 1. 1. – Imposto não dedutível – art.º 19º, nº 2 e nº 8 do CIVA

Nos termos do n.º 2 do artigo 19º do CIVA "só confere direito à dedução o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, ..., em nome e na posse do sujeito passivo" acrescentando o n.º 6 deste artigo que se consideram "... passados em forma legal as facturas ou documentos equivalentes que contenham os elementos previstos no artigo 36º." do CIVA.

Por sua vez é o n.º 5 do artigo 36º, também do CIVA, que nos refere quais os elementos que devem constar das facturas ou documentos equivalentes.

Assim, as facturas ou documentos equivalentes devem de ser datadas, numeradas sequencialmente, e devem obrigatoriamente conter "os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto", "a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável...", "as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido", "o motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso", "a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura".

As exigências relativas à emissão de facturas, elencadas no n.º 5 do artigo 36º do CIVA, visam evitar a fuga e evasão fiscais e daí terem sido estabelecidos, de uma forma pormenorizada, vários requisitos que devem na íntegra ser respeitados

aquando do preenchimento das facturas sob pena de não ser possível a dedução do IVA através delas liquidado.

Em igual sentido já foi decidido em diferentes processos pelo Tribunal Central Administrativo do Sul (TCA Sul) e pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) conforme transcrições parciais dos acórdãos a seguir descritos:

«Ora a forma legal, já se viu, é a do artigo 35.º n.º 5. (...). A “forma legal” é a que satisfaça todas as imposições da norma legal que as indica. § Assim sendo a factura ou documento equivalente que não respeite integralmente o artigo 35.º n.º 5 do CIVA não está passada “em forma legal” e, conseqüentemente, não permite deduzir o respetivo imposto.» (in Ac. TCASul, Processo 187/ 04 de 09-01- 2007)

“... para evitar a fraude fiscal, o legislador determinou que só seria dedutível o imposto mencionado em facturas, documentos a estas equivalentes passados em forma legal ou no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, e desde que tais documentos estivessem em nome e na posse do sujeito passivo. E, atento aquele objetivo, o legislador foi especialmente exigente – n.º 6 do dito artigo 19.º: “para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passados em forma legal as facturas ou documentos equivalentes que contenham os elementos previstos no artigo 35.º. Todas as formalidades constantes deste artigo são, pois, para este efeito, substanciais. ...

A factura ou documento equivalente deve ser emitida pelo sujeito passivo “por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma,

bem como pelos pagamentos que lhe sejam efetuados antes da data de transmissão de bens ou prestação de serviços” – artigo 28.º, n.º 1, alínea b), do CIVA...

Na verdade, é reconhecido o carácter formalista do IVA, em ordem nomeadamente, a evitar, o mais possível, a evasão fiscal, pelo que as respetivas formalidades o são “ad substantiam”, que não meramente “ad probationem”.” (in Ac. STA, Processo 902/07 de 31-01-2008).

Por outro lado, determina o n.º 8 do art.º 19.º do CIVA que: “Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento de imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito à dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.”

Por outras palavras, não é dedutível o imposto sobre o valor acrescentado que seja liquidado pelo fornecedor ou prestador de serviços quando a obrigação dessa liquidação cabe ao adquirente dos bens ou serviços fornecidos/prestados.

Quando estamos perante serviços de construção civil, por força da alínea j) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA, a obrigação de liquidação de IVA compete ao adquirente dos bens ou serviços, conforme se transcreve: “As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que 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.”

Importa agora perceber o que se entende por “serviços de construção civil”, nesse sentido socorremo-nos do disposto no ofício circulado 30.101 de 24-05-2007, segundo o qual:

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

Por outro lado, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.”

Releva ainda, para efeitos da nossa análise, adiantarmo-nos mais um pouco nesta definição de conceitos, nomeadamente no que respeita ao âmbito desta regra de inversão, esclarecendo ainda aquele mesmo ofício circulado: “Sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção propriamente dita

ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. aluguer

ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projetistas ou de arquitetura, etc), bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global de factura, independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.”

Deve entender-se desta forma, que a regra de inversão tem uma aplicação lata e não restrita, lata por não se circunscrever aos serviços de construção conforme definidos no Código Civil e também por poder abranger outros serviços, desde que englobados no mesmo “lote”, isto é, desde que objecto do mesmo contrato/prestação de serviços.

Adiante, aquele ofício circulado esclarece, no seu ANEXO II - LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS NÃO SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO, à contrario, que o “Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, gruas, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas)”, estará sujeito à aplicação da regra de inversão sempre que aquele aluguer de máquinas e equipamentos incluam o trabalho do respetivo operador, como constatámos acontecer nas operações elencadas.

Tendo em atenção o enquadramento legal anteriormente exposto, vimos agora relacionar as operações realizadas pelo SP que não se coadunam com o mesmo:

Fat. n°	Data	Prestador Serviço	IVA deduzido indevidamente	Motivo da desconsideração
739	11-10-2017	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
		DP1710	920,00 €	

819	13- 11- 2017	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
187	30- 11- 2017	...	524,86 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Regra de inversão aplicável.
		DP1711	1.444,86 €	
9	20- 12- 2017	...	843,12 €	Não discrimina os serviços prestados. Sem indicação dos clientes/obras visitadas. Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
910	27- 12- 2017	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
		DP1712	1.763,12 €	
14	15- 01- 2018	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
47	25- 01- 2018	...	1.042,25 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Regra de inversão aplicável.
173	30- 01- 2018	...	569,25 €	Regra de inversão aplicável.
		DP1801	2.531,50 €	
102	12- 02- 2018	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
2	16- 02-	...	517,50 €	Não discrimina os serviços prestados (sem indicação dos clientes/obras visitadas).

	2018			Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
		DP1802	1.437,50 €	
198	22-03-2018	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
		DP1803	920,00 €	
7	30-04-2018	...	6.238,75 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
		DP1804	6.238,75 €	
9	16-05-2018	...	2.472,50 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
423	30-05-2018	...	2.053,90 €	Regra de inversão aplicável.
11	31-05-2018	...	3.582,25 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
12	31-05-2018	...	1.092,50 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não discrimina os serviços prestados (sem indicação dos clientes/obras visitadas). Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
1	31-05-2018	...	609,50 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1805	9.810,65 €	
453	14-	...	546,25 €	Regra de inversão aplicável.

	06-2018			
13	27-06-2018	...	2.438,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
2	29-06-2018	...	621,00 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
14	30-06-2018	...	2.829,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não discrimina os serviços prestados (sem indicação dos clientes/obras visitadas). Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
		DP1806	6.434,25 €	
16	31-07-2018	...	6.226,10 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
3	31-07-2018	...	575,00 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1807	6.801,10 €	
839	24-08-2018	...	528,43 €	Regra de inversão aplicável.
18	31-08-2018	...	2.776,10 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
4	31-08-	...	575,00 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.

	2018			
		DP1808	3.879,53 €	
19	15- 09- 2018	...	2.988,85 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não identifica as obras em cujos estaleiros onde foi prestado apoio.
776	27- 09- 2018	...	1.081,00 €	Regra de inversão aplicável.
5	28- 09- 2018	...	586,50 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1809	4.656,35 €	
20	10- 10- 2018	...	4.188,28 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
872	29- 10- 2018	...	1.477,18 €	Regra de inversão aplicável.
6	30- 10- 2018	...	586,50 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1810	6.251,96 €	
941	28- 11- 2018	...	1.398,40 €	Regra de inversão aplicável.
942	28- 11- 2018	...	1.900,95 €	Regra de inversão aplicável.

950	28- 11- 2018	...	2.760,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
7	30- 11- 2018	...	586,50 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
871	30- 11- 2018	...	630,78 €	Regra de inversão aplicável.
		DP1811	7.276,63 €	

Entrando o SP, deste modo em incumprimento com o disposto no art.º art.º 19º, nº 2 al. a) por força do art.º 36º, nº 5, al. b) ambos do CIVA, isto é, ao registar os documentos enunciados na sua contabilidade e deduzindo o respetivo IVA ali liquidado, o SP encontra-se a deduzir indevidamente aquele imposto, dado que os documentos de suporte não cumprem com o legalmente estipulado não conferindo, por essa razão, direito à dedução do IVA neles mencionado.

Verificámos que os documentos em questão não cumprem com os requisitos do art.º 36º do CIVA, concretamente no que respeita ao seu nº 5, segundo o qual: “As facturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (...) b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;”, conforme apontado no quadro anterior.

Das situações detetadas e suscetíveis de configurarem operações sujeitas à aplicação da regra de inversão no que toca à liquidação de IVA, concluímos da dedução indevida no imposto mencionado em cada uma das facturas em causa, com os fundamentos já expostos, assinaladas no quadro anterior com a indicação “Regra da inversão aplicável”.

Resumindo-se de imediato os montantes de imposto em causa e cuja correção propomos no presente ponto, por período:

Período de imposto	IVA deduzido indevidamente
DP1710	920,00 €
DP1711	1.444,86 €
DP1712	1.763,12 €
DP1801	2.531,50 €
DP1802	1.437,50 €
DP1803	920,00 €
DP1804	6.238,75 €
DP1805	9.810,65 €
DP1806	6.434,25 €
DP1807	6.801,10 €
DP1808	3.879,53 €
DP1809	4.656,35 €
DP1810	6.251,96 €
DP1811	7.276,63 €

III. 1. 2. – Imposto não liquidado

Estando as operações em causa sujeitas à aplicação de IVA a liquidar pelo próprio prestador, nos termos do art.º 18º, nº 1 al. c): “Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%”, ser-lhes-á aplicável a taxa ali determinada.

Confirma-se então que deveria o SP ter procedido à liquidação de imposto no momento da facturação, o que não aconteceu, pelo que está em falta a liquidação e entrega de IVA nos cofres do Estado, em desacordo com o disposto no art.º 27º, nº

1, conjugado com o art.º 2º, nº 1, al. c), art.º 29º e art.º 41º, todos do CIVA, nos montantes acima determinados, situação que pretendemos agora regularizar mediante a proposta de correção que aqui concretizamos.

Em face das incorreções detetadas, somos do entendimento que o pedido de reembolso de IVA em análise, deverá ser deferido parcialmente e apenas na estrita medida da diferença entre o valor solicitado e as correções concretizadas no âmbito do presente procedimento.

Passamos desde já a enquadrar em termos gerais as condutas do SP identificadas nos termos da Lei em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado. Logo no art.º 1º do CIVA determina-se que: *“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;”* Assiste-nos a necessidade de verificar se o apuramento do imposto sobre o valor acrescentado realizado pelo SP cumpre as regras legalmente estipuladas, na consideração das operações ativas que reúnam as condições para a aplicação da regra de inversão e, dessa forma, confirmar a determinação de imposto a entregar/receber ao/do Estado, verificando-se, conforme especificamos adiante, que parte daquelas operações respeitam a alugueres de equipamentos sem operador. Dos elementos remetidos pelo SP constam as facturas por si emitidas que relacionamos abaixo, todas emitidas ao seu cliente D..., LDA., com o NIPC ... e que respeitam ao aluguer de guas (principais e auxiliares, com ou sem horas extra), conforme consta dos seus descritivos:

Factura nº	Data	Valor líquido	IVA em falta
289	15-12-2017	10.620,00 €	2.442,60 €
313	29-12-	15.071,25 €	3.466,39 €

	2017		
		DP1712	5.908,99 €
406	20-07- 2018	23.390,00 €	5.379,70 €
		DP1807	5.379,70 €
459	23-08- 2018	8.865,00 €	2.038,95 €
		DP1808	2.038,95 €

Assim, à semelhança do que já tivemos oportunidade de expor no ponto anterior, o mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimos, gruas, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas) não está sujeito à aplicação da inversão do sujeito passivo, pelo que a indicação “IVA – autoliquidação” constante daquelas facturas, encontra-se incorreta.

Determina o art.º 6º, nº 6 alínea a) do CIVA: “São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a: a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;”

Estando as operações em causa sujeitas à aplicação de IVA a liquidar pelo próprio prestador, nos termos do art.º 18º, nº 1 al. c): “Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%”, ser-lhes-á aplicável a taxa ali determinada.

Confirma-se então que deveria o SP ter procedido à liquidação de imposto no momento da facturação, o que não aconteceu, pelo que está em falta a liquidação e entrega de IVA nos cofres do Estado, em desacordo com o disposto no art.º 27º, nº 1, conjugado com o art.º 2º, nº 1, al. c), art.º 29º e art.º 41º, todos do CIVA, nos

montantes acima determinados, situação que pretendemos agora regularizar mediante a proposta de correção que aqui concretizamos.

Em face das incorreções detetadas, somos do entendimento que o pedido de reembolso de IVA em análise, deverá ser deferido parcialmente e apenas na estrita medida da diferença entre o valor solicitado e as correções concretizadas no âmbito do presente procedimento.

[...]

IX - Direito de audição

[...]

Analisadas as alegações do SP, verificamos a ocorrência de um padrão, nomeadamente no que respeita às facturas desconsideradas para efeitos de dedução de imposto com o motivo designado “*Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão*”, em concreto no que respeita às facturas abaixo elencadas:

Fat. n°	Data	Prestador Serviço	IVA deduzido indevidamente	Motivo da desconsideração
739	11-10-2017	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
819	13-11-2017	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
910	27-12-2017	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão

14	15-01-2018	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
102	12-02-2018	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
198	22-03-2018	...	920,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão
950	28-11-2018	...	2.760,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa nem a obra em questão

Relativamente a todas estas prestações de serviços o SP esclarece que a referência que consta da factura se refere à identificação do equipamento dado em regime de aluguer, isto é da grua alugada, confirmando estes serviços que aquele código apresenta a configuração dos habituais n.ºs de série que são atribuídos a este tipo de maquinaria.

Por outro lado, esclarece ainda que o prestador de serviços não terá mencionado na sua factura a obra ou obras onde aquele equipamento foi utilizado na vigência do contrato em facturação uma vez que *“a grua ficou à disposição do cliente, pois foi sem operador. É um mero contrato de aluguer, em que o fornecedor do serviço transfere a posse do bem para o tomador do serviço, em todos os termos aplicáveis ao tipo de contrato, nos termos do código civil. O fornecedor do serviço não é responsável pela utilização dada à grua. Apenas identifica o período aluguer, o período de novembro de 2017.”*

Em face das informações prestadas, no que respeita às facturas constantes do quadro anterior, a AT revê a sua posição inicial, considerando que o IVA constante daquelas facturas é dedutível em virtude de se considerar que os documentos de suporte reúnem os requisitos legais conferindo o direito àquela dedução.

De seguida elencamos facturas que seguem a mesma linha de raciocínio e que se prende, mais uma vez, com a falta, no teor das mesmas, de detalhe mínimo e suficiente para avaliação pela AT:

Fat. nº	Data	Prestador Serviço	IVA deduzido indevidamente	Motivo da desconsideração
7	30-04-2018	...	6.238,75 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
9	16-05-2018	...	2.472,50 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
11	31-05-2018	...	3.582,25 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
12	31-05-2018	...	1.092,50 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não discrimina os serviços prestados (sem indicação dos clientes/obras visitadas). Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
13	27-06-2018	...	2.438,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.

14	30-06-2018	...	2.829,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não discrimina os serviços prestados (sem indicação dos clientes/obras visitadas). Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
16	31-07-2018	...	6.226,10 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
18	31-08-2018	...	2.776,10 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
19	15-09-2018	...	2.988,85 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não identifica as obras em cujos estaleiros onde foi prestado apoio.
20	10-10-2018	...	4.188,28 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.

Quanto a este conjunto de documentos, todos respeitam a aluguer de gruas sem operador, e, de acordo com o que havíamos inicialmente observado, ali não consta a identificação inequívoca do equipamento associado.

De notar, que nas facturas com os n.ºs 12 e 14 são facturados ainda serviços de outsourcing relativamente aos quais não são fornecidas informações quanto aos serviços especificamente concretizados (clientes/obras visitadas/etc) nem é feita a devida quantificação dos mesmos (horas/dias/etc.), conforme expúnhamos logo no quadro inicial e repetimos no quadro anterior.

Efetivamente e conforme provado pelo próprio SP relativamente às facturas elencadas no primeiro quadro do presente ponto, cada um daqueles equipamentos

possui um nº de série que permite identificar de forma inequívoca a sua identidade, existência e propriedade.

Nas alegações que redigiu e nos elementos que apresentou, a propósito destes documentos, o SP não fez prova de que no corpo da factura, ou em documento anexo a que a mesma fizesse referência, constava essa informação.

Na falta deste elemento vê-se a AT impedida de avaliar, em toda a sua abrangência, as operações económicas ali tituladas, pelo que se considerou *ab initio* que os respetivos documentos de suporte não preenchem os formalismos legalmente exigidos pelo que nos termos do art.º 19º, nº 2 do CIVA não serão aceites as deduções de imposto sobre o valor acrescentado nele liquidado.

O SP não demonstrou, no seu exercício do direito de audição, que as falhas apontadas se encontravam preenchidas/sanadas, e por se considerarem que as mesmas prejudicam o exercício da sua função por parte da AT, mantêm-se as propostas de correção inicialmente apontadas.

Prossigue o SP na alínea b) do seu ponto II com a sua análise às conclusões retiradas pela AT a propósito das facturas emitidas a seu favor pelas empresas C... Lda. e B..., Lda..

A empresa, reporta-se desde logo a um esclarecimento enviado a estes serviços via email de 15-03-2019, onde se pode ler: “*estes dois últimos serviços encontram-se melhor explanados nos respetivos contratos*”, contudo, e como tivemos oportunidade de frisar no projeto de relatório previamente remetido ao SP, analisados aqueles contratos, verifica-se que não só as facturas não apresentam o detalhe necessário para validação da operação económica subjacente, não reunindo por isso os requisitos formais que lhe são exigidos por lei, como os próprios contratos também não suprem essa falta de informação, contrariamente ao declarado no referido email.

É, portanto, evidente que as facturas emitidas pela B..., cujo descritivo consiste simplesmente em “prestação de serviços administrativos e planeamento financeiro no mês...”, sem a individualização e indicação da quantidade dos serviços

prestados ali incluídos, não preenchem os requisitos formais que permite a dedução do IVA nelas contido.

Foram juntas, no exercício do direito de audição e no email em causa, supostas folhas de serviço que o SP ali identifica como complementares às respetivas facturas. Contudo, nas facturas propriamente ditas, documento exigido por lei para suportar quer o movimento contabilístico, quer o gasto inerente em termos de IRC, quer ainda o IVA eventualmente dedutível, não é feita qualquer referência a esse ou outro documento anexo ou complementar, pondo em causa a necessária segurança na informação complementar recolhida.

Sem que se verifique o grau de segurança acima referido não poderá ser aceite a correspondência e interligação entre os documentos em causa (facturas *versus* folhas de serviço). Não cumprindo os requisitos legais, os documentos de suporte ao IVA deduzido não se revestem de carácter suficiente para titularem aquela dedução, pelo que a mesma não poderá ter efeitos fiscais.

As mesmas conclusões retirou o SP quanto à apreciação da AT relativamente às facturas emitidas pela C..., pelo que, naturalmente, merecem estas o mesmo tipo de tratamento por parte da AT, ou seja, após análise verifica-se que o SP não trouxe ao processo elementos que permitam contrariar a leitura previamente retirada pela AT acerca destes negócios e ao preenchimento dos requisitos formais para dedução do IVA contido nos documentos que os titulam, pelo que se mantêm na íntegra, em relação a ambos aqueles prestadores de serviços (B... e C...).

Por outro lado, relativamente às facturas cuja dedução de imposto foi proposta para correção em virtude de se considerar que estávamos perante operações económicas abrangidas pela regra da inversão do SP a quem compete a liquidação e por esse motivo o imposto, indevidamente liquidado, não ter carácter dedutível por força do nº 8 do art.º 19º do CIVA e que elencamos no quadro seguinte:

Fat. nº	Data	Prestador Serviço	IVA deduzido indevidamente	Motivo da desconsideração
--------------------	-------------	------------------------------	---	--

187	30- 11- 2017	...	524,86 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Regra de inversão aplicável.
47	25- 01- 2018	...	1.042,25 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Regra de inversão aplicável.
173	30- 01- 2018	...	569,25 €	Regra de inversão aplicável.
423	30- 05- 2018	...	2.053,90 €	Regra de inversão aplicável.
453	14- 06- 2018	...	546,25 €	Regra de inversão aplicável.
839	24- 08- 2018	...	528,43 €	Regra de inversão aplicável.
776	27- 09- 2018	...	1.081,00 €	Regra de inversão aplicável.
872	29- 10- 2018	...	1.477,18 €	Regra de inversão aplicável.
941	28- 11- 2018	...	1.398,40 €	Regra de inversão aplicável.
942	28- 11-	...	1.900,95 €	Regra de inversão aplicável.

	2018			
871	30- 11- 2018	...	630,78 €	Regra de inversão aplicável.

O SP alegou, no ponto III da sua petição, que releva para a análise o contexto da prestação dos serviços em causa, recorde-se: aluguer de grua com operador. Aproveitando a expressão “neste contexto” utilizada no Ofício Circulado 30101, em concreto no “Anexo II – Lista exemplificativa de serviços aos quais não se aplica a regra de inversão” para indicar que o aluguer de equipamentos com operador saí fora do contexto da não aplicação da regra e inversão e fazendo a ponte para a contextualização que lhe surge, isto é, da natureza das operações, conforme se retira do desenvolvimento de todo o ponto III.

Desta forma, o SP pretende demonstrar que naquelas facturas constam elementos que permitem aferir da aplicação dos serviços em atividades não conexas com a Construção Civil e que, por essa factualidade, não se encaixam no espírito da Lei e do próprio Ofício Circulado.

Assim, entende que o facto de nas facturas constarem expressões como: “movimentar material”, “executar diversos serviços”, “apoio à paragem”, “descarregar equipamento”, “carregar camiões”, “movimentar equipamento”, “montar/desmontar grua torre”, “montar/desmontar equipamento”, “movimentação de cargas”, “cargas e descargas de material”, “movimentar materiais/equipamento”, “desmontar grua torre”, “descarregar caixa” e “apoio à paragem” é suficiente para se afastar a aplicação da regra de inversão.

Entende então que aquelas expressões são suficientes para se concluir de forma exata e inequívoca acerca da natureza da operação. Contrariamos este entendimento e repescamos a questão sobejamente abordada da in/suficiência de informação

constante dos documentos, na perspetiva da AT qualquer uma daquelas expressões encontra paralelo na área da construção civil, isto é, qualquer um dos serviços genericamente designados pelas expressões acima transcritas pode enquadrar-se no âmbito daquela atividade e portanto estão sujeitos à regra de *reverse charge*.

Adiantando-nos na leitura do ponto III em análise, chegamos às alíneas j) e k), na qual o SP refere:

“E é precisamente no campo dos serviços de mero apoio à construção civil que se enquadram os serviços contratualizados, espelhados nas facturas acima descritas. Tratam-se, pois, de serviços auxiliares, tais como movimentar material, apoio à paragem, descarregar equipamento, movimentar cargas, montar/desmontar grua torre, montar/desmontar equipamento, efetuar cargas e descargas de material, movimentar materiais/equipamento, desmontar grua torre, descarregar caixa, que não se relacionam diretamente com nenhuma obra e sim com serviços de apoio à mesma.”

Perante tal explicação, reforçamos a nossa convicção da aplicação, a cada uma das operações em análise, da regra de inversão. Sendo serviços de apoio à construção civil, facilmente se percebe que os mesmos serão fundamentais para o serviço que apoiam, caso contrário não se aplicariam sequer.

Concluindo-se que sem esses serviços acessórios a obra de construção civil não ocorreria, sendo portanto imprescindíveis à sua consecução e, necessariamente, com ela conexos.

Razão pela qual não podemos concordar com a afirmação que o SP faz na sua alínea l) do mesmo ponto (III):

“São serviços que não se incorporam na obra.”

São serviços necessários à execução da obra, incorporam-se na mesma (direta e/ou indiretamente) e estão sujeitos à aplicação da regra de inversão, por serem considerados serviços de construção civil, conforme fundamentação explanada no próprio projeto de relatório.

Tendo em conta que as explicações e argumentos apresentados pelo SP no exercício do seu direito de audição não abalaram a leitura e enquadramento dos factos obtida

desde o início pela AT, ante pelo contrário, vindo proceder ao seu reforço, mantemos as propostas de correção para os documentos elencados no quadro anterior tal como haviam sido feitas *à priori*.

Finalmente, o SP termina a sua exposição (ponto IV) com a abordagem efetuada pela AT à suas facturas emitidas a favor do seu cliente D..., Lda., NIPC..., abordadas no ponto III. 1. 2. – Imposto não liquidado do presente relatório.

Neste ponto, ainda que não questionado pela AT, o SP sente necessidade de clarificar (alínea d)) os serviços descritos nas facturas em causa (Nºs 289, 313, 406 e 459):

“Para efeitos de fundamentação, é importante realizar a respetiva tradução. Assim, os serviços descritos nas facturas acima identificadas tratam-se de montagem e desmontagem de torre no parque eólico de ..., montagem e desmontagem de torre no parque eólico de..., substituição de caixas de velocidades da torre no parque eólico de..., mudança de gerador de torre no parque eólico de”

Olvidando que, além dos serviços que descreve na alínea d), as facturas em apreço incluem ainda outros serviços, parte dos quais são facturados diariamente e outra parte facturados a título “extra”, sendo que para nenhum dos serviços facturados é feita referência à inclusão do operador de cada equipamento.

Repare-se também que, dentro das facturas elencadas, encontramos verbas facturadas com o mesmo descritivo e na mesma quantidade a diferentes preços unitários, o que, mais uma vez, nos leva de volta à controversa questão da “suficiência” da informação contida nos documentos.

Por outro lado quando falamos em intervenções de reparação ou manutenção de gruas/equipamentos (por exemplo, substituição de caixa de velocidades ou mudança de gerador), não conseguimos perceber de que forma o SP enquadra esses mesmos serviços no âmbito e no espírito da utilização da regra de inversão aplicável à área da construção civil.

Mais uma vez teremos que nos socorrer do Ofício Circulado 30101 e da sua lista em Anexo II, onde vem *“Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes,*

gruas, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas)”, esclarecendo que nestas situações não há lugar à aplicação da regra de inversão.

Em face da exposição do SP sobre esta matéria e que temos vindo aqui a analisar, entendemos que não foi feita prova de que os serviços em causa se enquadram para aplicação de regra de reverse charge, pelo que mantemos na íntegra as correções por nós apontadas no projeto de relatório e que aqui passarão a definitivas.

Dado que procedemos à revisão parcial das correções totais inicialmente propostas ao IVA cuja dedução é aceite pela AT, iremos de seguida apresentar o quadro resumo com aquelas que mantemos e operarão efeitos na situação tributária do SP:

Fat. n°	Data	Prestador Serviço	IVA deduzido Indevidamente	Motivo da desconsideração
187	30-11-2017	...	524,86 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Regra de inversão aplicável.
		DP1711	524,86 €	
9	20-12-2017	...	843,12 €	Não discrimina os serviços prestados. Sem indicação dos clientes/obras visitadas. Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
		DP1712	843,12 €	
47	25-01-2018	...	1.042,25 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Regra de inversão aplicável.
173	30-01-2018	...	569,25 €	Regra de inversão aplicável.
		DP1801	1.611,50 €	

2	16-02-2018	...	517,50 €	Não discrimina os serviços prestados (sem indicação dos clientes/obras visitadas). Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
		DP1802	517,50 €	
7	30-04-2018	...	6.238,75 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
		DP1804	6.238,75 €	
9	16-05-2018	...	2.472,50 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
423	30-05-2018	...	2.053,90 €	Regra de inversão aplicável.
11	31-05-2018	...	3.582,25 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
12	31-05-2018	...	1.092,50 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não discrimina os serviços prestados (sem indicação dos clientes/obras visitadas). Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
1	31-05-2018	...	609,50 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1805	9.810,65 €	
453	14-	...	546,25 €	Regra de inversão aplicável.

	06- 2018			
13	27- 06- 2018	...	2.438,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
2	29- 06- 2018	...	621,00 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
14	30- 06- 2018	...	2.829,00 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não discrimina os serviços prestados (sem indicação dos clientes/obras visitadas). Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc)
		DP1806	6.434,25 €	
16	31- 07- 2018	...	6.226,10 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
3	31- 07- 2018	...	575,00 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1807	6.801,10 €	
839	24- 08- 2018	...	528,43 €	Regra de inversão aplicável.
18	31- 08- 2018	...	2.776,10 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
4	31-	...	575,00 €	Não faz referência a quaisquer quantidades

	08- 2018			(horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1808	3.879,53 €	
19	15- 09- 2018	...	2.988,85 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa. Não identifica as obras em cujos estaleiros onde foi prestado apoio.
776	27- 09- 2018	...	1.081,00 €	Regra de inversão aplicável.
5	28- 09- 2018	...	586,50 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1809	4.656,35 €	
20	10- 10- 2018	...	4.188,28 €	Não identifica inequivocamente qual o bem afeto à prestação de serviço em causa.
872	29- 10- 2018	...	1.477,18 €	Regra de inversão aplicável.
6	30- 10- 2018	...	586,50 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
		DP1810	6.251,96 €	
941	28- 11- 2018	...	1.398,40 €	Regra de inversão aplicável.
942	28- 11-	...	1.900,95 €	Regra de inversão aplicável.

	2018			
7	30- 11- 2018	...	586,50 €	Não faz referência a quaisquer quantidades (horas/dias/etc), não sendo um valor fixo mensal.
871	30- 11- 2018	...	630,78 €	Regra de inversão aplicável.
		DP1811	4.516,63 €	

- I) A Requerente celebrou com a empresa C..., Lda. um contrato de prestação de serviços de *outsourcing* destinado ao planeamento de gestão, que consta do Anexo I ao Relatório de Inspeção Tributária e que aqui se dá como reproduzido;
- J) A Requerente celebrou com a empresa B..., Lda. um contrato de prestação de serviços administrativos e de planeamento financeiro, que consta do Anexo I ao Relatório de Inspeção Tributária e que aqui se dá como reproduzido;
- K) As facturas relativamente às quais foi recusado o direito de dedução imposto por incumprimento das exigências formais são as facturas n.ºs 7/2018, 9/2018, 11/2018, 12/2018, 113/2018, 14/2018, 16/2018, 18/2018, 19/2018, e 20/2018, juntas aos autos e que aqui se dão como reproduzidas;
- L) As facturas relativamente às quais foi recusado o direito de dedução imposto por se considerar aplicável a regra da inversão do sujeito passivo são as facturas n.ºs 187/2018, 47/2018, 173/2018, 423/2018, 453/2018, 839/2018, 776/2018, 872/2018, 941/2018, 942/2018 e 871/2018, juntas aos autos e que aqui se dão como reproduzidas;
- M) As facturas relativamente às quais se considerou não ter sido liquidado o imposto são as facturas n.ºs 289/2018, 313/2018, 406/2018 e 459/2018, juntas aos autos e que aqui se dão como reproduzidas.

Factos não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta e com os requerimentos da Impugnante de 5 e de 19 de Maio de 2020, e em factos não questionados pelas partes.

Matéria de direito

Exigências formais das facturas para efeito do exercício do direito à dedução

5. A Autoridade Tributária desconsiderou um conjunto de facturas, para efeito do exercício do direito à dedução do IVA incorrido no pagamento de prestação de serviços, com fundamento na não identificação inequívoca do bem afecto à prestação de serviços (facturas n.ºs 187/2017, 7/2018, 9/2018, 11/2018, 12/2018, 13/2018, 14/2018, 16/2018, 18/2018, 19/2018, 20/2018, 47/2018 e 187/2017) e, noutros casos, com fundamento na não discriminação dos serviços prestados (facturas n.ºs 2/2018, 12/2018 e 14/2018) e/ou na falta de referência às quantidades (facturas n.ºs 9/2017, 1/2018, 2/2018 (B...), 2/2018 (C...), 3/2018, 4/2018, 5/2018, 6/2018, 7/2018, 12/2018 e 14/2018).

Está assim em causa o direito à dedução de IVA por inobservância de formalidades a que deve obedecer a emissão das facturas em aplicação do disposto nos artigos 19.º, n.º 2, alínea a), e 36.º, n.º 2, alínea b), do CIVA. A primeira dessas disposições determina que só confere direito à dedução, quando se baseie em facturas emitidas em nome do sujeito passivo, o imposto mencionado em “facturas passadas na forma legal”, pretendendo remeter para o artigo 36.º, que se reporta ao prazo de emissão e formalidades das facturas. A alínea b) do seu n.º 2, refere especialmente, entre os elementos que devem constar obrigatoriamente das facturas, “a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável”.

Este preceito transpõe para o direito interno o artigo 226.º da Directiva 2006/112/CE, que, referindo-se ao conteúdo das facturas, prescreve o seguinte:

“Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º o são as seguintes:

- 1) A data de emissão da factura;
- 2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a factura de forma unívoca;
- 3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;
- 4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º;
- 5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;
- 6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;
- 7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da factura;
- (...)
- 8) O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;
- 9) A taxa do IVA aplicável;
- (...).

A norma de direito europeu que tem correspondência com o falado artigo 36.º, n.º 2, alínea b), do CIVA é a do número 6) desse artigo 226.º que se refere a “quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados”, utilizando uma diferente terminologia consoante as operações tributáveis consistam na transmissão de bens ou na prestação de serviços. Não parece, todavia, que a expressão *quantidade*, utilizada indistintamente no direito interno como menção obrigatória na emissão de facturas que respeitem a *transmissão de bens* ou a *prestação de serviços*, deva ter um sentido significante diverso daquele que resulta da Directiva IVA.

Interessa reter, entretanto, o que igualmente consta do artigo 168.º da Directiva quanto aos requisitos materiais do direito à dedução. Esse preceito explicita que, sendo os bens e serviços utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA devido ou pago em relação aos bens que lhe tenham sido entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido prestados por outro sujeito passivo.

Do ponto de vista objectivo, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Directiva IVA que, por princípio, é dedutível pelo sujeito passivo o imposto incorrido a montante na aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos desde que os bens ou serviços adquiridos sejam utilizados para operações tributadas. Essa regra está consubstanciada no artigo 20.º do CIVA que elenca as categorias de operações activas que conferem o direito à dedução.

Os princípios decorrentes dos artigos 168.º e 226.º da Directiva IVA têm sido desenvolvidos de modo uniforme pela jurisprudência do TJUE.

No acórdão proferido no Processo n.º C-516/14, o Tribunal de Justiça observa, a título preliminar, que, sem prejuízo das disposições específicas previstas na diretiva, só as menções citadas no artigo 226.º devem obrigatoriamente figurar nas facturas emitidas, para efeitos do IVA, daí decorrendo não ser legítimo aos Estados-membros associar o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das facturas que não estão expressamente previstos nas disposições da Directiva (§ 25). Sublinhando, a esse propósito, que a “finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da factura consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA”, sendo a essa

luz que importa analisar se facturas respeitam as exigências do artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva (§27).

O Tribunal declara ainda que o “princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais”. Por conseguinte, “quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito” (§ 42).

A esse respeito, como também é afirmado, a “Administração Fiscal não deve limitar-se ao exame da própria factura”, mas deve igualmente ter em conta “informações complementares prestadas pelo sujeito passivo”, constatação essa que é confirmada pelo artigo 219.º da Diretiva 2006/112 “que equipara a factura qualquer documento ou mensagem que altere a factura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca” (§ 44).

Esses mesmos critérios têm sido seguidos em diversos outros arestos, nomeadamente nos acórdãos tirados nos Processos n.ºs C-95/07 e C-96/07 (§§ 64, 66 e 67), no Processo n.º C-368/09 (§§ 39, 40 e 41) e no Processo n.º C-271/12 (§28).

Em resumo, conforme conclui SÉRGIO VASQUES, podemos dizer que o TJUE tem vindo a relativizar de algum modo os requisitos de forma para o exercício do direito à dedução e a função que nisso cabe às facturas. O tribunal admite que a substância das operações prevaleça sobre os vícios da factura, quando estejam em causa elementos previstos exclusivamente na lei interna dos Estados-membros, e na limitada medida em que a Directiva IVA permite a sua introdução. E o tribunal admite mesmo que a substância das operações prevaleça sobre os vícios das facturas relativos a elementos tipificados na Directiva IVA, posto que não se crie com isso risco de fraude.

O objectivo desta abordagem flexível é o de garantir o direito à dedução a qualquer sujeito passivo que efectivamente tenha suportado o pagamento do imposto. A multiplicação de exigências pelos Estados-membros no momento de emissão de facturas pode levar a que se dificulte ou anule o direito à dedução por quem deve exercê-lo em substância, um resultado

frontalmente contrário aos objectivos prosseguidos pela Directiva IVA. Foi assim que o TJUE acabou por desenvolver uma variante do princípio da proporcionalidade ao lidar com estes casos, reiterando sempre que “as formalidades assim estabelecidas pelo estado membro em causa e que devem ser respeitadas pelo sujeito passivo para poder exercer o direito à dedução não pode ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correcta do procedimento de autoliquidação” (*Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, 2015, pág. 345).

6. Revertendo ao caso concreto, haverá de entender-se, à luz de todos os anteriores considerandos, que a insuficiência imputada às facturas por não identificação do equipamento que se encontra afecto à prestação de serviços não tem qualquer correspondência com a exigência formal que consta do artigo 36.º n.º 2, alínea b), do CIVA ou do artigo 226.º, n.º 6, da Directiva IVA.

Os serviços inspectivos justificam uma tal indicação, mediante a menção do n.º de série do equipamento, como meio de demonstrar de forma inequívoca a existência e a titularidade do equipamento, quando é certo que aquelas disposições apenas tornam exigível que da factura conste a quantidade e a denominação usual dos serviços prestados ou, na terminologia da Directiva, a extensão e natureza desses serviços. E, como se deixou exposto, é entendimento do TJUE que os Estados-membros apenas podem associar o exercício do direito à dedução à observância de condições relativas ao conteúdo das facturas expressamente previstas na Directiva, não podendo estabelecer requisitos adicionais que possam dificultar ou impossibilitar o exercício do direito à dedução. E não é possível inferir da referência à extensão (ou quantidade) e à natureza dos serviços, como elementos que devem constar obrigatoriamente da factura, a imposição de identificação dos meios mecânicos que são utilizados na actividade económica.

Nas facturas em causa a prestação de serviços é descrita como consistindo em apoio à grua, pelo que se encontra suficientemente identificada a natureza ou denominação dos serviços

prestados, não havendo nenhum motivo para recusar o direito à dedução do imposto incorrido com o fundamento invocado.

Em diversos outros casos, a recusa do direito à dedução baseou-se, também ou exclusivamente, na não discriminação dos serviços prestados, mediante a indicação dos clientes ou obras visitadas, e/ou na falta de referência à quantidade dos serviços prestados, através da menção das horas e dias em que decorreu a prestação do serviço.

A não discriminação dos serviços prestados é referenciada na factura n.º 2/2018, emitida pela empresa o B..., e nas facturas n.ºs 12/2018 e 14/2018, emitidas pela empresa C..., com os seguintes descritivos:

F 2/2018 - Planeamento de serviços administrativos e planeamento financeiro no mês de junho de 2018;

F 12/2018 – Apoio à grua LMT 1500 na ... em Sines, de 28/05 a 30/05/Prestação de serviços de *outsourcing* durante a segunda quinzena de maio;

F 14/2018 - Apoio à grua LMT 1500 na obra de Vila Franca de Xira/Apoio à grua LMT 1500 na obra do Porto/ Apoio à carga e descarga de material (contrapesos/grua LTM 1500)/ Prestação de serviços de *outsourcing* durante o mês de junho.

Como se constata pelo descritivo, as facturas em causa apenas qualificam os serviços prestados como sendo de “planeamento de serviços administrativos e planeamento financeiro” (F 2/2108) e de *outsourcing* (F 12/2018 e F 14/2018), o que constitui uma menção genérica que não permite evidenciar, pelo próprio exame do documento, a natureza dos serviços efectivamente realizados. No entanto, a Requerente observa que a actividade foi definida juridicamente através de contratos de prestação de serviços celebrados com a C... Lda. e O B..., Lda., e alega ainda que foram fornecidos esclarecimentos adicionais, no decurso da acção inspectiva, que completam a informação existente sobre a actividade tributada.

No que respeita às facturas n.ºs 12/2018 e 14/2018, cabe ainda referir que, embora o imposto tido como indevidamente deduzido se reporte ao conjunto das operações mencionadas,

como se depreende do quadro de fls. 30 do relatório de inspecção tributária, a Requerente apenas põe causa o critério seguido pelos serviços inspectivos no que se refere à prestação de serviços de *outsourcing* (cfr. pontos 114 a 117 da petição inicial), pelo que é apenas em relação a esta actividade que haverá que verificar a imputada insuficiência formal das facturas.

Compulsando esses contratos de prestação de serviços, que constam do Anexo I ao Relatório de Inspeção Tributária, verifica-se que neles se concretiza o objecto da relação contratual, que, no caso da C..., consiste na prospecção de potenciais clientes, promoção de activos de clientes alvo e fortalecimento de confiança da rede de clientes já existente (cláusula 2.^a), e, no caso do B..., se traduz na prestação de serviços administrativos e de planeamento financeiro, abrangendo todos os que, por natureza e uso corrente, forem necessários para a sua boa execução (cláusulas 1.^a e 2.^a), encontrando-se, desse modo, suficientemente identificada, em qualquer dos casos, a natureza dos serviços abrangidos pelo *outsourcing*.

Não pode deixar de reconhecer-se, neste contexto, tal como se conclui no acórdão *Barlis* (Proc. n.º C-516/14), em situação similar, que embora a menção “prestação de serviços de *outsourcing*” ou “planeamento de serviços administrativos e financeiros” não respeite, em princípio, as exigências previstas no n.º 6 do artigo 226.º da Directiva IVA, as autoridades tributárias não podem recusar o direito a dedução do imposto quando através de documentos de suporte podem obter a informação necessária sobre os requisitos formais a que deve obedecer a factura. E a discriminação dos serviços prestados, no caso, encontrava-se especificada nos documentos contratuais.

7. Nas facturas anteriormente referidas e ainda nas facturas n.ºs 1/2018, 3/2018, 4/2018, 5/2018, 6/2018, 7/2018, emitidas pela empresa B..., e nas facturas n.ºs 7/2017, 2/2018 e 9/2018, emitidas pela empresa C..., o motivo para a recusa do direito à dedução consistiu na ausência de referência à quantidade dos serviços prestados, mediante a indicação das horas e dias em que decorreu a prestação do serviço.

As facturas emitidas por B... apresentam como descritivos o “Planeamento de serviços administrativos e planeamento financeiro”, com referência, respectivamente, aos meses de Maio de 2018, Junho de 2018, Julho de 2018, Agosto de 2018, Setembro de 2018, Outubro de 2018 e Novembro de 2018.

Por sua vez, as facturas emitidas pela C... contêm a seguinte descrição:

F 9/2017 - Prestação de serviços de *outsourcing*, incluindo deslocações a cliente a obras;

F 2/2018 - Prestação de serviços de *outsourcing* durante o mês de Fevereiro;

F 9/2018 - Apoio à grua LMT 1500 em Proença a Nova, de 2/05 A 11/05;

F 12/2018 – Apoio à grua LMT 1500 na ... em Sines, de 28/05 a 30/05/Prestação de serviços de *outsourcing* durante a segunda quinzena de maio;

F 14/2018 - Apoio à grua LMT 1500 na obra de Vila Franca de Xira/Apoio à grua LMT 1500 na obra do Porto/ Apoio à carga e descarga de material (contrapesos/grua LTM 1500)/Prestação de serviços de *outsourcing* durante o mês de junho.

Também em relação a este último grupo de facturas, o imposto considerado indevidamente deduzido incide sobre a totalidade das operações tributadas. No entanto, a Requerente apenas discute a inobservância do requisito relativo à quantidade dos serviços prestados no tocante aos serviços de *outsourcing*, que se encontram incluídos nas facturas n.ºs 12 e 14 (pontos 104 a 113 da petição inicial).

Como se deixou já esclarecido, nas facturas em causa as menções destinadas a quantificar os serviços prestados não especificam os dias ou horas e limitam-se a uma referência temporal menos precisa: durante a segunda quinzena de maio/durante o mês de junho.

Alega a Requerente que os serviços de *outsourcing* estão contratualizados, encontrando-se clausulado, no contrato de prestação de serviços celebrado com B..., um mínimo de 48 e um máximo de 56 horas, remuneradas a € 50/hora, que permite considerar, em atenção aos valores facturados, a prestação de serviços entre 50 e 54 horas. No que se refere aos serviços prestados pela C..., estão em causa serviços de angariação de clientes, que igualmente se encontram

definidos contratualmente, e segundo afirma a Requerente, a informação constante das facturas foi completada, a solicitação dos serviços inspectivos, mediante o envio de notas emitidas pela prestadora sobre os serviços angariados e valores a facturar.

Cabe referir que os contratos de prestação de serviços contêm cláusulas relativas à retribuição que, no caso de B..., está fixada em € 50/hora com um limite temporal de 48 a 56 horas (cláusulas 1.^a e 3.^a), e, no caso da C..., corresponde a uma percentagem de 8% sobre o valor contratualizado de novos negócios realizados (cláusula 5.^a).

Tendo em linha de conta a jurisprudência do TJUE, é possível determinar, através da informação complementar que advém do contrato de prestação de serviços celebrado com B..., a quantidade de serviços prestados mensalmente, uma vez que se conhece o preço/hora dos serviços, bastando para isso dividir o valor facturado em cada mês pelo valor/hora aplicável.

A situação é diversa no que se refere aos serviços prestados pela C... pela linear razão de que a contrapartida se encontra definida através de uma percentagem sobre valor dos novos contratos angariados, pelo que, desconhecendo-se o número de contratos realizados e o respectivo valor durante um certo período temporal (quinzenal ou mensal), nunca será viável contabilizar a quantidade dos serviços prestados correspondente ao valor que tenha sido efectivamente registado na factura.

Certo é que a Requerente alega que essa informação foi fornecida através de documentação adicional que foi enviada pela entidade emitente, no decurso do procedimento inspectivo. O ponto é que esses elementos não constam do processo administrativo, nem foram juntos pela Requerente com petição inicial, nem com os requerimentos de resposta a solicitação do tribunal sobre o conteúdo das facturas.

Não podendo também ignorar-se que é ao sujeito passivo que incumbe provar que preenche os requisitos para beneficiar do direito à dedução do IVA (acórdão *Barlis*, § 46).

8. Um outro aspecto em debate prende-se com a não identificação das obras em cujos estaleiros foi efectuada a prestação de serviços. Esse foi o motivo de desconsideração do direito à dedução do imposto (a par da não identificação do equipamento afecto à prestação de serviços) aplicável à factura n.º 19, que tem o seguinte descritivo:

F19 – apoio à grua 250 tn, em Mação a 21 e 22 de Agosto/apoio à grua 250 tn, em Rio Maior a 22 de Agosto/apoio à grua 250 tn, em Abrantes em 27 de Agosto/apoio à grua 500 tn, em Pinhal interior de 13 a 31 de Agosto/apoio no vosso estaleiro (carga de contrapesos em várias obras).

A este propósito, a Requerente limita-se a referir no artigo 121 da petição inicial o que a seguir se transcreve:

Trata-se da factura n.º 19 da C..., Lda., nif ... (referência 21) e da análise da mesma verifica-se que é identificada em concreto a localização das obras. Apenas do último descritivo «apoio no nosso estaleiro – carga de contrapeso em várias obras», o qual aliás tem um valor residual relativamente ao valor global da factura, poderia resultar alguma dúvida de carácter interpretativo.

É necessário ter em atenção que os serviços descritos como “apoio à grua” foram desconsiderados, para efeito de dedução de IVA, com fundamento na não identificação do equipamento afecto à prestação de serviços – questão já analisada no antecedente ponto 6. -, pelo que o requisito formal que está agora em causa é o relativo à quantidade dos serviços prestados no que se refere ao apoio em estaleiro, que terá consistido na carga de contrapesos em várias obras.

Referindo-se o descritivo da factura ao apoio em estaleiro a várias obras, não há nenhuma evidência a que obras em concreto se referem as facturas e, caso fosse possível estabelecer uma conexão entre o serviço e essas obras também não se consegue discernir, de entre elas, quais as obras em cujo estaleiro ocorreu o apoio.

A referência é, por conseguinte, imprecisa, não sendo possível detalhar com suficiência a extensão dos serviços em causa. Também não há indicação de qualquer informação complementar que possa suprir a deficiência, pelo que funciona em desfavor da Requerente o critério de repartição do ónus da prova a que há pouco se fez referência.

Regra da inversão do sujeito passivo

9. A Autoridade Tributária desconsiderou ainda o direito à dedução de imposto relativamente a um conjunto de facturas emitidas pelo prestador do serviço por entender que era aplicável a regra da inversão do sujeito passivo, segundo o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA, por estarem em causa, em qualquer desses casos, serviços de construção civil.

As facturas em consideração contêm as seguintes menções:

F 187/2017 – aluguer de autogrua c/operador para movimentar material;

F 47/2018 - aluguer de autogrua c/operador para executar serviços diversos;

F 173/2018 – horas de serviço de grua;

F 423/2018 - aluguer de autogrua c/operador para descarregar equipamento/deslocação de equipamento;

F 453/2018 - aluguer de autogrua c/operador para carregar camiões/ aluguer de autogrua c/operador para movimentar equipamento/ aluguer de autogrua c/operador para montar/desmontar grua torre/ aluguer de autogrua c/operador para montar/desmontar equipamento;

F 839/2018 - aluguer de autogrua c/manobrador;

F 776/2018 - aluguer de autogrua c/operador para efectuar cargas e descargas de material;

F872/2018 - aluguer de autogrua c/operador para movimentar materiais/equipamento/hora suplementar/deslocação de equipamento;

F 941/2018 - aluguer de autogrua c/operador para desmontar grua;

F 942/2018 - aluguer de autogrua c/operador para descarregar caixa;

F 871/2018 - aluguer de autogrua (serviço por orçamento) /aluguer de autogrua (horas extra)/deslocação.

A Autoridade Tributária entendeu que as menções constantes das facturas como “movimentar material”, “executar serviços diversos”, “descarregar equipamento”, “carregar camiões”, “movimentar equipamento”, “montar/desmontar grua torre”, “montar/desmontar equipamento”, “cargas e descargas de material”, “movimentar materiais/equipamento”, “desmontar grua” e “descarregar caixa” são serviços de apoio à construção civil e com eles conexos e que devem ser entendidos como abrangidos pela regra de inversão do sujeito passivo (*reverse charge*).

Para enquadramento da questão que vem colocada, interessa começar por referir que as situações de *reverse charge* abrangem um elenco de operações tipificadas que inclui, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, as entidades 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.

Por outro lado, a par das demais condições previstas no artigo 19.º, quanto ao direito à dedução de imposto, esse artigo estabelece, para as situações em que o IVA não é liquidado pelo transmitente dos bens ou o prestador dos serviços e ocorre a autoliquidação pelo adquirente ou destinatário, no âmbito dos regime de *reverse charge*, que apenas o imposto que seja efectivamente liquidado pelo adquirente pode ser objecto de dedução. É esse o princípio que resulta do n.º 8, aditado pela Lei do Orçamento de Estado de 2013, que consigna o seguinte: “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”.

O que se discute, na situação do caso, é se as actividades mencionadas nas facturas correspondem a serviços de construção civil para efeito de se tornar exigível que seja o adquirente dos serviços o sujeito passivo do imposto e aquele que poderá exercer o direito de dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços.

O diploma legal que mais directamente define as actividades que se enquadram no âmbito da construção civil é a Portaria n.º 19/2004, de 10 de janeiro, que regulamenta o regime jurídico de ingresso e permanência na actividade de construção civil (Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro), que engloba os seguintes tipos de trabalho: “edifícios e património construído”, “vias de comunicação, obras de urbanização e outras infraestruturas”, “obras hidráulicas”, “instalações eléctricas e mecânicas”, “outros trabalhos”. Na categoria de “outros trabalhos” incluem-se “demolições”, “movimentação de terras”, “paredes de contenção e ancoragens”, “cofragens”, impermeabilizações e isolamentos”, “andaimes e outras estruturas provisórias”.

O ofício circulado n.º 30101, de 24 de maio de 2007, interpreta a norma do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA como sendo abrangente, no sentido de nela se incluírem todos os serviços de construção civil, independentemente de se subsumirem ao conceito civilístico de empreitadas ou subempreitadas. Consideram-se assim como serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização, entendendo-se como *obra* todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

Quanto à regra de inversão do sujeito passivo, o mesmo ofício circulado estabelece os seguintes critérios: (a) sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc), bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global de factura,

independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo; (b) contudo, a facturação de serviços, ao prestador dos serviços de construção, tais como os indicados e que isoladamente não relevam do conceito de serviços de construção (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc) ou de mero fornecimento de materiais ou de outros bens, não é abrangida pelas normas de inversão, cabendo ao prestador dos referidos serviços ou ao transmitente dos bens a normal liquidação do IVA que se mostre devido.

Exemplificativamente, o ofício circulado indica ainda como serviços aos quais se aplica a regra de inversão do sujeito passivo a “movimentação de terras”, por contraposição a outros em que essa regra se não aplica, como é caso do “mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, gruas, betoneiras, retroscavadoras e outras máquinas)”.

No caso em análise, verifica-se que todas as facturas se reportam a aluguer de autogrua ou serviço de grua, que nuns casos, constitui a única actividade referenciada (F 173; F 839; F 941; F 871), e, noutros, se encontra associada a outras prestações de serviço que são identificadas através de referências genéricas (F 47) ou imprecisas (F 942) e insuficientemente indicativas de se referirem a trabalhos conexos com a construção civil (F 187; F 423; F 453; F 776; F 872).

Segundo o próprio entendimento expresso no ofício circulado, o aluguer de gruas ou a colocação de equipamentos não constitui, em si, um serviço de construção civil e apenas poderiam encontrar-se abrangidos pela *reverse charge* se estivessem relacionados ou fossem tidos como necessários à realização desse tipo de serviços.

Estando, no entanto, em causa uma regra de incidência subjectiva do imposto, implicando que seja o adquirente dos bens ou serviços a liquidar o imposto devido pela aquisição, sempre competiria à Autoridade Tributária, de acordo com os critérios gerais de repartição do ónus da prova (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), demonstrar que as actividades referenciadas nas facturas, não

correspondendo tipicamente a serviços de construção civil, estavam conexas com a realização de serviços dessa natureza. E não tendo sido efectuada consistentemente essa prova não é aplicável o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA.

Não havendo lugar à inversão do sujeito passivo também não é aplicável a norma do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA, pelo que o imposto é dedutível pelo prestador dos serviços e não pelo seu adquirente, sendo ilegal a correcção fundada na recusa do direito à dedução com base naquela disposição.

Não liquidação de imposto por inaplicabilidade da regra de inversão do sujeito passivo

10. Coloca-se, por fim, a questão da não liquidação de IVA relativamente a facturas emitidas pela Requerente à sua cliente D..., Lda. por se ter entendido que, não estando em causa serviços de construção civil, o imposto teria de ser liquidado pelo prestador dos serviços e não pelo seu adquirente, por não haver lugar, nessa circunstância, à aplicação da regra da inversão do sujeito passivo a que se refere o artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA.

Estão em causa as facturas n.ºs 289, 313, 406 e 459 que respeitam ao aluguer de guas com operador utilizadas na montagem, desmontagem e substituição de torres eólicas, geradores e caixas de velocidades das torres eólicas nos parques eólicos de ... e ..., defendendo a Autoridade Tributária, à luz do falado ofício circulado n.º 30101, que o mero aluguer de equipamentos, como é o caso do aluguer de guas, não integra a prestação de serviços de construção civil e não está sujeita à regra da *reverse charge*.

A Requerente, partindo do disposto no artigo 13.º-B do Regulamento de Execução (EU) n.º 1042/2013 quanto ao que deve entender-se por “bem imóvel”, para efeito de os Estados-membros aplicarem a regra de inversão do sujeito passivo em relação à prestação de serviços de construção civil (artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Directiva IVA), e do estabelecido na circular n.º 8/2013, da Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis quanto à natureza dos

prédios que compõem os parques eólicos e a sua qualificação fiscal, entende que os serviços prestados pela Requerente deveriam ser considerados serviços de construção civil para efeito do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA.

Este último entendimento assenta na ideia, veiculada pela referida circular n.º 8/2013, de que o parque eólico é composto por aerogeradores (torres eólicas), subestações (edifícios de comando) e elementos de ligação e cada aerogerador e subestação são unidades independentes em termos funcionais, pelo que constituem prédios urbanos para efeitos do disposto no Código do IMI.

Deve começar por dizer-se, quanto a este ponto, que a jurisprudência uniforme do STA vai em sentido oposto (cfr., por todos, o acórdão do STA de 12 de setembro de 2018, Processo n.º 0520/18). O que se entende é que um parque eólico é uma fracção de território (terrestre ou marítimo) organizado e estruturado com variados e interligados elementos constituintes e partes componentes - onde se destacam os aerogeradores conectados em paralelo e os edifícios onde se localizam as subestações e o centro de operação e manutenção - com ligação ao solo e com carácter de permanência - , sendo todo esse conjunto de bens e equipamentos que está afecto à atividade de transformação da energia eólica em energia elétrica. O que significa que cada um dos elementos constituintes e partes componentes de um parque eólico não pode, por si, ser considerado um prédio urbano, na medida em que não constitui uma parte economicamente independente, isto é, não tem aptidão suficiente para desenvolver a aludida atividade económica.

Assim se concluindo que o entendimento vertido pela Circular n.º 8/2013, no sentido de se considerar que os elementos constitutivos de um parque eólico (os aerogeradores, os elementos de ligação, a estação de comando e a subestação) se subsumem ao conceito de prédio urbano para efeitos de IMI não tem fundamento legal.

Neste contexto, a consideração de que o aluguer de gruas para montagem, desmontagem e substituição de torres eólicas está associado a serviços de construção civil na medida em que

respeita a serviços de manutenção de bens imóveis não tem cabimento, havendo de entender-se que se trata de uma actividade isolada relativamente à qual competia ao prestador do serviço liquidar o imposto.

A Requerente alega ainda que, por efeito da exigência do imposto com base na não aplicação da regra da inversão do sujeito passivo, ocorre uma duplicação de colecta, invocando a propósito o disposto no n.º 1 do artigo 205.º do CPPT, segundo o qual “haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”.

Embora a Requerente o não explicita é de supor que a duplicação de colecta ocorre, em seu entender, na medida que é exigido ao prestador dos serviços o IVA que havia já sido liquidado e entregue ao Estado pelo adquirente.

Ora, quando a obrigação de liquidação recaia sobre o prestador dos serviços e o imposto tenha sido liquidado pelo adquirente por incorrecta aplicação da regra da inversão do sujeito passivo isso não significa que se esteja a exigir a uma outra pessoa um imposto de idêntica natureza referente ao mesmo facto tributário. Nesse sentido se pronunciou o acórdão do STA de 27 de Fevereiro de 2013 (Processo n.º 1079/12), ao considerar que a exigência de um segundo pagamento por necessidade de proceder à regularização da situação fiscal apenas pode justificar que o primeiro pagamento efectuado, sendo indevido, seja ulteriormente reembolsado, através dos meios adequados de impugnação e revisão do acto tributário.

E estando em causa facturas respeitantes a 2017 e 2018 nada obsta a que o adquirente dos serviços possa obter perante a Autoridade Tributária a devolução do imposto indevidamente liquidado, visto que não se encontra ainda transcorrido o prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º, n.º 2, do CIVA para a regularização (cfr. ALEXANDRA MARTINS/LÍDIA SANTOS, Código do IVA e RITI – Notas e Comentários, Coimbra, 2014, pág. 248).

O pedido arbitral mostra-se ser neste ponto improcedente.

Princípios constitucionais e de procedimento

11. A título subsidiário, a Requerente alega ainda em termos conclusivos e sem qualquer desenvolvimento a violação dos princípios da proporcionalidade, da neutralidade, da igualdade, da capacidade contributiva e da boa-fé.

Mas não se vê em que termos – nem a Requerente explica – é que a exigência de requisitos formais das facturas em conformidade com o direito europeu – no caso em que tenham sido inobservados -, e a incorrecta aplicação da regra de inversão do sujeito passivo em preterição do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA, que igualmente tem apoio na Directiva, podem desrespeitar qualquer desses princípios constitucionais ou procedimentais.

Juros indemnizatórios

12. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida.

De harmonia com o disposto na alínea *b)* do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a)* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código

de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

Relativamente às correcções declaradas ilegais, há assim lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral quanto à recusa do direito de dedução de IVA com fundamento na não identificação do equipamento utilizado na prestação de serviços e/ou na não discriminação dos serviços prestados (facturas n.ºs 187/2017, 2/2018, 7/2018, 9/2018, 11/2018, 12/2018, 13/2018, 14/2018, 16/2018, 18/2018, 19/2018, 20/2018 e 47/2018);
- b) Julgar procedente o pedido arbitral quanto à recusa do direito de dedução de IVA com fundamento na não indicação da quantidade dos serviços prestados relativamente a facturas emitidas pela empresa B..., Lda. (facturas n.ºs 1/2018, 2/2018, 3/2018, 4/2018, 5/2018, 6/2018, 7/2018);
- c) Julgar procedente o pedido arbitral quanto à recusa do direito de dedução de IVA com fundamento na regra de inversão do sujeito passivo (facturas n.ºs 187/2017, 47/2018, 173/2018, 423/2018, 453/2018, 839/2018, 776/2018, 872/2018, 941/2018, 942/2018 e 871/2018);

- d) Julgar improcedente o pedido arbitral quanto à recusa do direito de dedução de IVA com fundamento na não indicação da quantidade dos serviços prestados relativamente às factura n.ºs 9/2017, 2/2018, 12/2018, 14/2018 e 19/2018 emitidas pela empresa C..., Lda;
- e) Julgar improcedente o pedido arbitral quanto à não liquidação de IVA por indevida aplicação da regra de inversão do sujeito passivo (facturas n.ºs 289/2018, 313/2018; 406/2018 e 459/2018);
- f) Condenar a Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios relativamente aos actos de liquidação declarados ilegais.

Valor da causa

Fixa-se o valor da causa no montante de € 65.413,84, que corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 2448,00, que fica a cargo da Requerente e da Autoridade Tributária na proporção 25% e 75%, respectivamente.

Notifique.

Lisboa, 17 de Junho de 2020

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

A Árbitro vogal

Sofia Ricardo Borges

O Árbitro vogal

Nuno Cunha Rodrigues