

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 21/2025-T

Tema: IVA – Localização das operações - Prestação de serviços relacionadas com imóvel sito no território nacional – Regra da inversão do sujeito passivo

SUMÁRIO:

- I. Nos termos do disposto no Código do IVA, são tributáveis em Portugal, as prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional.
- II. No que diz respeito ao conceito de prestações de serviços relacionadas com um imóvel, o nº 1 do artigo 31º-A do Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011, este dispõe que os serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 45º da Diretiva 2006/112/CE incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens, considerando-se como tal a) quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços; b) quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem.
- III. A alínea a) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA estabelece que são sujeitos passivos do imposto deste imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços sendo que, de harmonia com a alínea j) do mesmo número do artigo 2º do Código do IVA, são sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou colectivas referidas 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.

IV. A regra de inversão do sujeito passivo aplica-se quando, cumulativamente, se verificarem as seguintes condições: i) se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil; ii) o adquirente ser sujeito passivo de IVA, em território nacional e, aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA, não se verificando, *in casu*, a segunda.

DECISÃO ARBITRAL¹

Requerente –A..., Lda.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (Árbitro-Presidente), Sílvia Oliveira (Árbitro Vogal e Relatora) e Catarina Belim (Árbitro Vogal), designados pelo CAAD para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 11-03-2025, decidiram o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A sociedade A..., Lda., com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva ... e com sede na Rua ..., nº ..., ..., ...-... .. (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, no dia 05-01-2025, ao abrigo do disposto no artigo 2, nº 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], na sequência de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado relativamente às liquidações adicionais de IVA e respetivos juros, no montante total que quantifica em EUR 83.550,18, referentes ao exercício de 2019, dos períodos que identifica, peticionando anulação das referidas liquidações de IVA e de juros (que, a seguir, se identificam), bem como a inerente devolução dos montantes suportados, acrescidos de juros indemnizatórios a calcular nos termos do artigo 43º, nº 1 da LGT, até à sua integral devolução:

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

- “- Liquidação n.º 2023 ..., período 201901, acompanhada da demonstração de acerto de contas relativas ao n.º de compensação 2023 ..., de 2023-07-10, da qual resultou um valor a pagar de € 3.766,48;*
- Liquidação n.º 2023 ..., período 201902, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-10, do qual resultou um valor a pagar de € 12.720,55;*
- Liquidação n.º 2023 ..., período 201903, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-10, do qual não resultou um valor a pagar;*
- Liquidação n.º 2023 ..., período 201904, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-10, do qual não resultou valor a pagar;*
- Liquidação n.º 2023..., período 201905, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-10, do qual não resultou valor a pagar;*
- Liquidação n.º 2023..., período 201906, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-10, do qual não resultou valor a pagar;*
- Liquidação n.º 2023..., período 201910, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-10, do qual não resultou valor a pagar;*
- Liquidação n.º 2023..., período 201911, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-10, do qual não resultou valor a pagar;*
- Liquidação n.º 2023..., período 201912, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-11, do qual resultou um valor a pagar de € 20.709,30;*
- Liquidação n.º 2023..., período 202001, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-12, do qual resultou um valor a pagar de € 1.266,75;*

- *Liquidação n.º 2023..., período 202002, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023 ..., de 2023-07-12, do qual resultou um valor a pagar de € 5.956,98;*
- *Liquidação n.º 2023..., período 202003, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-12, do qual resultou um valor a pagar de € 5.760,90;*
- *Liquidação n.º 2023..., período 202010, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-12, do qual resultou um valor a pagar de € 23.234,93;*
- *Demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., relativo ao período de 201901, com demonstração de acerto de contas n.º compensação 2023..., de 2023-07-10, da qual resultou um valor a pagar de € 647,62;*
- *Demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., relativo ao período de 201902, com demonstração de acerto de contas n.º compensação 2023..., de 2023-07-10, da qual resultou um valor a pagar de € 2.145,41;*
- *Demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., relativo ao período de 201912, com demonstração de acerto de contas n.º compensação 2023..., de 2023-07-11, da qual resultou um valor a pagar de € 2.782,42;*
- *Demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., relativo ao período de 202001, com demonstração de acerto de contas n.º compensação 2023..., de 2023-07-12, da qual resultou um valor a pagar de € 205,07;*
- *Demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., relativo ao período de 202002, com demonstração de acerto de contas n.º compensação 2023..., de 2023-07-12, da qual resultou um valor a pagar de € 745,65;*
- *Demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., relativo ao período de 202003, com demonstração de acerto de contas n.º compensação..., de 2023-07-12, da qual resultou um valor a pagar de € 721,10 e,*
- *Demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., relativo ao período de 202010, com demonstração de acerto de contas n.º compensação 2023..., de 2023-07-12, da qual resultou um valor a pagar de € 2.887,02”.*

- 1.2. Com a apresentação do pedido, a Requerente veio requerer declarações de parte do gerente (que identifica).
- 1.3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 07-01-2025 e notificado, em 09-01-2025, à Requerida.
- 1.5. Em 21-02-2025, dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitros, foram as signatárias designadas como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo as nomeações sido aceites, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de as recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT.
- 1.7. Em 11-03-2023, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, em 12-03-2025, no sentido de referir que “*em conformidade com o disposto no art. 17.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), notifique-se a Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, na qualidade de dirigente máxima dos respetivos serviços, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, a efetivar por via do Sistema de Gestão Processual, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional. Mais se notifique para junção, no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo*”.
- 1.8. A Requerida, em 29-04-2025, apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que deverá “*(...) o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de*

todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais consequências”.

- 1.9. Na mesma data, a Requerida anexou ao processo cópia do Processo Administrativo.
- 1.10. Por despacho arbitral de 04-05-2025, foram ambas as Partes notificadas da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, a ter lugar nas instalações do CAAD em Lisboa, no dia 27-05-2025, às 14:30, na qual seriam prestadas as declarações de parte requeridas pela Requerente.
- 1.11. A Requerente apresentou requerimento, em 07-05-2025, no sentido de pedir que as declarações de Parte fossem prestadas nas instalações do CAAD no Porto, o que o Tribunal Arbitral autorizou.
- 1.12. Em 27-05-2025 realizou-se a reunião para audição das declarações de Parte, tendo sido ainda definido que deveriam as Partes apresentar alegações escritas, com carácter simultâneo, no prazo de quinze dias e designar o dia 11-09-2025 como prazo limite para a prolação de decisão arbitral, devendo a Requerente, no prazo para alegações, efectuar o pagamento da taxa de arbitragem subsequente (o que veio a ser comunicado ao CAAD em 12-06-2025).
- 1.13. A Requerente apresentou as suas alegações em 09-06-2025, tendo concluído como no Pedido. Nesta sede suscita ilegalidades adicionais às invocadas no pedido de pronúncia arbitral, arguindo violação do princípio do inquisitório e da verdade material (v. artigo 58.º da LGT) e falta de fundamentação suficiente (v. artigo 77.º da LGT). Em relação a estes dois fundamentos de índole procedimental/formal, adianta-se, desde já, que, além de ser extemporânea a sua invocação pela Requerente nesta fase processual, a mesma não deduziu quaisquer alegações de facto para os consubstanciar, pelo que tais ilegalidade se julgam liminarmente improcedentes.

1.14. A Requerida apresentou as suas alegações em 06-06-2025, tendo concluído como na Resposta.

2. CAUSA DE PEDIR

2.1. A Requerente começa por esclarecer que *“suportada na Ordem de Serviço OI2022..., foi desencadeada uma ação inspetiva à (...) requerente, relativamente ao exercício de 2019”* e que, *“após os atos inspetivos, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) em que, foram efetuadas correções meramente aritméticas em sede de IVA, IRC e IR”* sendo que *“na sequência das correções, a AT procedeu às respetivas liquidações adicionais, bem como dos consequentes juros compensatórios, que materializam os valores fixados”*.

2.2. Por não concordar com as referidas liquidações, a *“(...) requerente deduziu pedidos de revisão oficiosa das liquidações adicionais de IRC, IR e IVA, contestando as correções efetuadas”* sendo que *“o pedido de revisão oficiosa das liquidações de IVA mereceu despacho de indeferimento”* por alegadamente *“(...) considerar que não houve erro imputável aos serviços nem injustiça grave e notória que fundamentassem tal pedido”*.

2.3. *“Assim, este pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e por objeto mediato a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidações adicionais de IVA já identificados”*.

2.4. A este respeito, entende a Requerente que não assiste razão à Requerida porquanto *“o pedido de revisão oficiosa efetuado pela requerente teve como principal fundamento a existência de erro imputável aos serviços”* e, neste âmbito, *“recorde-se, a este propósito, que é jurisprudência reiterada e pacífica do STA que, tal como a administração tributária pode, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato tributário, no prazo de quatro*

anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (art.º 78º da LGT) também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aqueles fundamentos (...)”, enumerando para o efeito diversos Acórdãos do STA.

- 2.5. Adicionalmente, refere a Requerente que *“a jurisprudência do STA também tem entendido que o erro imputável aos serviços abrange qualquer ilegalidade e compreende quer o erro de facto, quer o erro de direito”*, enunciando uma vez mais diversos Acórdãos daquele Tribunal.
- 2.6. No que diz respeito à ilegalidade dos atos de liquidação por erro nos pressupostos de facto e de direito a Requerente refere que *“conforme resulta do RIT, as correções efetuadas pela AT em sede de IVA, referem-se a faturas emitidas ao cliente espanhol. B..., SA, VAT...”, onde consta a menção IVA autoliquidações*”, sendo que *“a AT entende que estão em causa operações localizadas em território nacional, por serem imputáveis a imóvel aqui situado”*, mas discorda a Requerente *“(...) do entendimento da AT ao pretender qualificar a montagem de tubagens, que podem ser deslocados sem qualquer alteração que implique transformações no edifício onde se encontram instalados como serviços de construção civil”*.
- 2.7. Com efeito, no caso em apreço, entende a Requerente que *“(...) os serviços prestados respeitam à fabricação de peças de ligação, conforme desenhos e material disponibilizado pelo seu cliente, com a respetiva montagem (...) não envolvendo quaisquer serviços de construção civil, nem se tratando de um bem imóvel ou de um bem com carácter de permanência”* e, *“(...) a este respeito, importa atender ao conceito de “bem imóvel” para efeitos de IVA, o qual foi objeto de construção por via jurisprudencial”* citando o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no Acórdão de 16-01-2003, proferido no processo C-315/00, *Rudolf Maierhofer*, nos termos do qual se *“afirmou que edifícios, compostos por construções implantadas no solo, constituem bens imóveis. A este respeito, importa que as construções não sejam facilmente desmontáveis*

e deslocáveis, mas, ao contrário do que o Governo (...) sustenta, não é necessário que estejam implantadas no solo de forma indissociável”.

- 2.8. Nesta matéria, refere a Requerente que *“a interpretação que sustenta que as tubagens não ficam ligadas materialmente ao bem imóvel de forma permanente baseia-se no critério da intenção de permanência” e “a instalação de tubagens é considerada uma conexão temporária, destinada apenas ao transporte de fluídos. Essas tubagens podem ser facilmente removidas ou substituídas sem causar danos ao bem imóvel e sem alterar sua substância. Isso evidencia a falta de intenção de criar uma ligação duradoura ou permanente”.*
- 2.9. Acrescenta a Requerente que *“o critério de permanência implica a incorporabilidade do bem móvel ao imóvel de forma irreversível ou muito onerosa de reverter” e, “se as tubagens podem ser removidas com facilidade, não há um vínculo de natureza permanente que transforme o bem móvel em um acessório de bem imóvel. Por fim, a facilidade com que as tubagens podem ser removidas sem afetar a integridade física do imóvel é outro indicativo de que não ficam ligadas materialmente de maneira permanente”.*
- 2.10. Neste âmbito, esclarece a Requerente que após pedido de informação à Autoridade Tributária a mesma emitiu informação no sentido de que, *“nos termos da alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA são tributáveis em território nacional, qualquer que seja a natureza do adquirente e, independentemente, da sede do adquirente e do prestador, as operações relacionadas com imóvel sito em território nacional. A regra de exceção à aplicação da regra geral remete a tributação da operação para o local de execução material, ou seja, para onde está situado o imóvel, conforme o artigo 6 n.º 7 alínea e) e n.º 8 do Código do IVA. De acordo com o regulamento de execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho de 07 de outubro de 2013, aplica-se a regra específica dos imóveis quando os serviços prestados tenham uma relação suficientemente direta com os imóveis, é um elemento constitutivo do serviço e constitui elemento central e essencial*

para a prestação de serviços. Mas de acordo com a descrição da obra, não será o caso, se a instalação de tubagem, não implicar a sua integração na estrutura ou se não fizer permanentemente parte do imóvel, não se considera conexas com o mesmo, não se aplicando a regra de exceção. Assim, tratar-se-á de operação enquadrada no artigo 6.º n.º 6 do Código do IVA”.

- 2.11. Contudo, segundo alega a Requerente, “(...), na ação inspetiva, a AT adotou uma posição contrária à informação que prestou via e-balcão”.
- 2.12. Por outro lado, segundo entende a Requerente, “(...) nem sequer poderia o sujeito passivo ser enquadrado na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (...)” porquanto, “(...) para exercer a inversão de sujeito passivo, a atividade prestada terá de estar num regime de empreitada ou subempreitada, dando indicação de que se deverá entender por obra quaisquer serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis” e, “no caso em apreço, a instalação das peças não esteve sujeita a um contrato de empreitada nem subempreitada, pelo simples facto de não fazer parte do imóvel, mas sim uma parte individualizada”.
- 2.13. Refere ainda a Requerente que “(...) a Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, entende como atividade de construção a atividade que tem por objeto a realização de obras, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização e entende como obra a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis (...)” sendo que, “a alínea a) do artigo 3.º Lei n.º 12/2004, entende 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”.
- 2.14. Segundo alega a Requerente, “esta atualização levou a uma interpretação diferente, uma vez que a Lei 41/2015, de 3 de junho, deixou de conter as expressões de todo o trabalho

de construção para a atividade e o resultado de trabalhos de construção e deixou de conter a expressão bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo”, o que para a Requerente “(...) significa que o conceito de serviço de construção civil, tornou-se mais restrito, agora ainda com mais certezas de que o serviço prestado não se enquadra nesta atividade”.

2.15. Adicionalmente, segundo entende a Requerente, *“importa ainda esclarecer que nos esclarecimentos prestados inicialmente pelo sujeito passivo, existe uma pequena confusão de conceitos e que induziu em erro a conclusão da inspeção tributária”* porquanto *“quando o sujeito passivo referiu que segue a regra de autoliquidação prevista na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA incorreu num erro”, “isto porque a disposição legal é uma exceção à regra prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, e que é onde é determinada a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo”, “e que, no caso em apreço se aplica “a contrario”, pois quem se situa em território português é o prestador do serviço”.*

2.16. Assim, entende a Requerente que *“a AT deveria ter decidido, não pela aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA por não se verificar um serviço de construção civil, mas pela aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA e aceitação da regra da inversão do sujeito passivo”*, concluindo que *“(...) as correções efetuadas em sede de IVA são ilegais, por erro nos pressupostos de fato e de direito”.*

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida, na Resposta apresentada, apresentou defesa por impugnação, referindo que *“como referido já na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, também no presente processo, a Requerente vem contradizer os esclarecimentos prestados aos SIT, sem que, contudo, apresente prova que o ateste, pelo que é forçoso concluir que os factos alegados pela Requerente não se mostram comprovados”* porquanto *“(...) não se pode deixar de reiterar que resulta do próprio descritivo das faturas (fabricación de diversas*

piezas para montaje en planta según plano) que houve montagem num edifício (pois «planta» ali referido tem esse significado, e isso mesmo foi por si confirmado no procedimento inspetivo”.

- 3.2. Com efeito, segundo alega a Requerida, *“os serviços prestados pela Requerente materializaram-se em trabalhos que envolveram um processo construtivo, isto porque a colocação de tubagens efetuadas pela Requerente fica, após a montagem, ligada materialmente com carácter de permanência ao bem imóvel”* sendo que *“não se pode igualmente deixar de notar que a Requerente afirmou no pedido de revisão oficiosa que embora as cubas e tubagens possam ser removíveis, não são de fácil remoção, sendo tal operação de extrema complexidade, algo que não se faz todos os dias, como resulta explícito no documentário da RTP por si identificado naquele pedido (cf. pontos 23 e 24 do mesmo)”*.
- 3.3. *“Como referido na decisão do pedido de revisão oficiosa, atendendo aos factos descritos no RIT e aos esclarecimentos no mesmo prestados pela Requerente, qualquer erro existente resultou das informações prestadas por aquela”,* sendo que *“(...) conforme igualmente se refere na decisão do pedido de revisão oficiosa, passou a caber à Requerente o ónus de prova dos factos por si entretanto alegados, tendo em conta o disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT”,* mas segundo entende a requerida, *“a Requerente não prova os factos que invoca”*.
- 3.4. Reitera a Requerida que *“foi, pois, com suporte no descritivo das faturas em causa e atendendo aos esclarecimentos prestados pela Requerente no procedimento inspetivo e bem assim face à demais documentação analisada, que se concluiu no RIT que os serviços prestados pela Requerente ao cliente espanhol B..., SA. estão relacionados com a execução e montagem de tubagens de novas linhas nas instalações da C... SA, NIPC ..., em Santarém e nas instalações da D... SA, NIPC ..., em...”*, tendo os SIT concluído no RIT que *“os serviços em causa se materializaram em trabalhos que envolvem um processo construtivo na exata medida em que a montagem das tubagens executadas pela*

A... ficam ligadas materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência. Consequentemente estamos em presença de serviços de construção civil efetuados num imóvel localizado em Portugal, pelo que a operação se considera localizada em território nacional conforme disposto na alínea a) do n.º 8 do artigo 6º do CIVA”.

- 3.5. Assim, alega a Requerida, “(...) se após o procedimento inspetivo a Requerente vem contradizer os esclarecimentos prestados aos SIT, a verdade é que o faz sem que, contudo, apresente prova que o ateste, pelo que é forçoso concluir que os factos alegados não se mostram comprovados”.
- 3.6. Assim, segundo alega a Requerida, “(...) não se pode deixar de reiterar que resulta do próprio descritivo das faturas (fabricación de diversas piezas para montaje en planta según plano) que houve montagem num edifício (...) e isso mesmo foi confirmado pela Requerente no procedimento inspetivo” concluindo que “(...) os serviços prestados pela Requerente materializaram-se em trabalhos que envolveram um processo construtivo, pois a colocação de tubagens efetuadas pela Requerente fica, após a montagem, ligada materialmente com carácter de permanência ao bem imóvel”.
- 3.7. Adicionalmente, segundo entende a Requerida, “não se pode igualmente deixar notar que a Requerente afirmou no pedido de revisão oficiosa que embora as cubas e tubagens possam ser removíveis, não são de fácil remoção, sendo tal operação de extrema complexidade, algo que não se faz todos os dias, como resulta explícito no documentário da RTP por si identificado naquele pedido (cf. pontos 23 e 24 do mesmo)”.
- 3.8. Por outro lado, e “quanto à pergunta efetuada pela Requerente através do e-balcão, como referido em sede de factualidade, a Requerente ali apenas se refere a uma das realidades objeto da correção em causa e que não espelha a realidade explicitada nas faturas, face à descrição constante das mesmas e bem assim face aos esclarecimentos prestados pela Requerente no procedimento inspetivo” e, “como se nota na decisão do pedido de revisão oficiosa, para além de não se tratar de uma informação vinculativa, fica evidente que, a

Direção de Serviços do IVA não analisou qualquer situação concreta, limitando-se a informar, genericamente, o enquadramento jurídico-tributário das operações praticadas pela Requerente em função das alegações apresentadas” sendo “(...) por isso que se informou a Requerente (...), atenta a informação por si prestada, que, repita-se, não é coincidente com a realidade fática subjacente às correções aqui em causa”.

- 3.9. Enunciando o normativo aplicável, alega a Requerida que “(...) para determinar se uma prestação de serviços está abrangida pela regra de localização dos serviços relacionados com bens imóveis, há que verificar se a intensidade do vínculo que a une ao imóvel é suficiente, não sendo de incluir as que não apresentam uma relação suficientemente direta com ele, 61.º carecendo assim de sentido o afirmado pela Requerente de que a atividade prestada terá de estar num regime de empreitada ou subempreitada, dando indicação de que se deverá entender por obra quaisquer serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis”, citando para o efeito decisões arbitrais.
- 3.10. Assim, para a Requerida, “atento o descritivo das faturas em causa e os esclarecimentos prestados pela Requerente há que concluir, como no RIT, que os serviços prestados pela Requerente ao cliente espanhol B..., SA. estão relacionados com a execução e montagem de tubagens de novas linhas nas instalações da C... SA, NIPC..., em Santarém e nas instalações da D... SA, NIPC ..., em...” e que, face à legislação aplicável, nenhuma censura merece a conclusão no RIT de que “os serviços em causa se materializaram em trabalhos que envolvem um processo construtivo na exata medida em que a montagem das tubagens executadas pela A... ficam ligadas materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência. Consequentemente estamos em presença de serviços de construção civil efetuados num imóvel localizado em Portugal, pelo que a operação se considera localizada em território nacional conforme disposto na alínea a) do n.º 8 do artigo 6º do CIVA”, concluindo pela improcedência do pedido.

3.11. No que diz respeito ao pedido de restituição dos montantes pagos e do direito a juros indemnizatórios, refere a Requerida que, “*embora a Requerente indique que efetuou o pagamento dos atos tributários de liquidação, peticionando a sua restituição e bem assim o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios, salvo lapso nosso, tal comprovativo de pagamento não se encontra junto aos autos*” pelo que, consequentemente, entende a Requerida que “*(...) tais pedidos devem improceder, por se encontrar incumprido o respetivo ónus da prova nos termos do artigo 74.º da LGT e artigo 10.º do RJAT*”.

4. SANEADOR

4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo tendo em conta a sua apresentação dentro do prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.²

4.4. Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer nem se verificam nulidades.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o

² Tendo o indeferimento do pedido de revisão oficiosa sido notificado em 23-09-2024 e o PPA apresentado em 05-01-2025, considera-se o mesmo tempestivo (vide a este respeito, pontos 6.8 a 6.14 desta decisão).

dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].

- 5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Dos factos provados

- 5.3. A Requerente é um sujeito passivo que exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sendo sujeito a imposto, em matéria de IRC, pela totalidade dos seus rendimentos (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*).
- 5.4. A Requerente, em matéria de IVA, está enquadrada no regime normal de periodicidade mensal (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*).
- 5.5. A actividade desenvolvida pela Requerente consiste, essencialmente, no pré-fabrico e montagem de tubagens industriais para todo o tipo de fluídos e para diversos sectores de actividade (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*).
- 5.6. A Requerente foi objecto de uma acção de inspecção tributária de natureza externa, realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças do Porto, de âmbito parcial (alargada para geral no decurso da ação inspectiva), ao ano 2019, credenciada pela ordem de serviço OI 2022..., motivada pela necessidade de controlo dos sujeitos passivos que beneficiaram do SIFIDE (2018 e 2019) (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*).

- 5.7. A ação inspectiva, que teve início em 23-01-2023, incidiu sobre Imposto sobre o Rendimento das Coletivas (IRC) e Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referentes ao período de tributação de 2019 (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*).
- 5.8. No âmbito do referido procedimento de inspeção tributária, e no que diz respeito ao PPA, os SIT identificaram a necessidade de proceder a correções, em sede de IVA, respeitantes às facturas emitidas pela Requerente ao seu cliente B..., SA (VAT ES...), entidade não residente e sem estabelecimento estável em território nacional (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*).
- 5.9. Nas referidas facturas encontra-se aposta a descrição “*fabricación de diversas piezas para montaje en planta según plano*” e a menção “*IVA autoliquidación*”, sem indicação de qualquer norma do Código do IVA que o justifique. (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*)
- 5.10. De modo a que os SIT pudessem efetuar o correto enquadramento em sede de IVA das referidas operações, a Requerente foi notificada para justificar devidamente o motivo de nas facturas constar na descrição identificada no ponto anterior, tendo a Requerente informado que “*a execução dos trabalhos foi toda feita nas instalações do cliente e [que] o material era do cliente*” (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*).
- 5.11. Face aos esclarecimentos prestados pela Requerente, considerados insuficientes pela Requerida, foi a Requerente de novo notificada pela Requerida para informar, expressa e detalhadamente, em que é que se materializaram as operações realizadas com a B..., tendo aquela vindo a responder o seguinte (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*):

*1-Relativamente as faturas identificadas no anexo 1, emitidas para o cliente espanhol

B... SA VAT

| Data | N.º Fatura | Valor |
|------------|---------------|------------|
| 31/01/2019 | FT 2019A1/45 | 16 376,00 |
| 28/02/2019 | FT 2019A1/88 | 64 668,50 |
| 30/03/2019 | FT 2019A1/128 | 91 090,00 |
| 30/04/2019 | FT 2019A1/161 | 73 952,00 |
| 31/05/2019 | FT 2019A1/208 | 26 165,00 |
| 12/06/2019 | FT 2019A1/216 | 1 408,00 |
| 29/06/2019 | FT 2019A1/235 | 9 292,00 |
| 31/10/2019 | FT 2019A1/412 | 1 748,00 |
| 30/11/2019 | FT 2019A1/450 | 16 698,00 |
| 30/12/2019 | FT 2019A1/482 | 17 802,00 |
| Total | | 319 199,50 |

| Questões efetuadas pela Inspeção Tributária | Resposta do sujeito passivo (email de 18 de maio de 2023) |
|--|--|
| <p>1.1 - Apresentar o contrato celebrado com este cliente, subjacente à emissão daquelas faturas. Na eventualidade de não existir, explicar as razões da sua inexistência e os concretos termos que foram acordados para operações económicas realizadas;</p> | <p>1.1 - Antes de mais cumpre-nos referir que as faturas referidas no vosso anexo se repartem por duas realidades.</p> <p>A saber, as faturas 45, 88, 128, 161, 208, 216 e 235 dizem respeito a serviços nas instalações da C... SA em Santarém e as faturas 412, 450 e 482 nas instalações da D... em I.</p> <p>Para ambos os casos não existem contratos assinados. Estes não existem pois optou-se por faturar em função dos trabalhos executados traduzidos em ordens de compra mensais.</p> <p>Seguem a título de exemplo duas dessas ordens, "Ordem de compra para a fatura nº 128" e "Ordem de compra para a fatura nº 482".</p> <p>No caso da obra C... SA, após análise dos trabalhos a executar estimou-se um valor de €341.700,00 para um período de 8 a 9 meses "Orçamento C... SA em Santarém".</p> <p>No caso da obra D... SA, após análise dos trabalhos a executar estimou-se um valor de €180.000,00 para um período de 8 a 9 meses "Orçamento D... SA em I".</p> <p>(sublinhado nosso)</p> |
| <p>1.2 - Justificar devidamente o motivo de nas faturas constar na descrição da operação "Fabricación de diversas piezas...", tendo em conta a última informação prestada de "que a execução dos trabalhos foi toda feita nas instalações do cliente e o material era do cliente". Atendendo à manifesta incoerência entre o que consta das faturas e a informação que nos foi anteriormente transmitida, queira informar expressa e detalhadamente em que é que se materializou as operações realizadas</p> | <p>1.2 - Na nossa ótica não existe incoerência, pois em substância os trabalhos realizados consistiram efetivamente na prestação de serviços na fabricação de peças, os quais foram de facto realizados nas instalações no cliente final. Quando muito poderá afirmar-se falta dessa informação "prestação de serviços de fabricação..." no descritivo da fatura, mas este foi feito em função da ordem de compra emitida do cliente. Em ambos os casos os trabalhos consistiram na produção de peças conforme desenhos e material disponibilizados pelo cliente. Anexamos duas ordens de compra, uma por obra e para cada uma, a de</p> |

| | |
|--|--|
| <p>com a B...;</p> | <p>maior valor emitida "Ordem de compra para a fatura nº 128" e "Ordem de compra para a fatura nº 482". Poderão identificar na ordem de compra o local onde foram executados os serviços. A título de exemplo "Los trabajos se realizarán en la planta de C... en Santarém (Portugal)".</p> <p>(sublinhado nosso)</p> |
| <p>1.3 - Caso se trate apenas e só de prestações de serviços, informar se os mesmos estão relacionados com a construção, a ampliação ou a remodelação/manutenção de instalações pré-existentis;</p> | <p>1.3 - Sim, trata-se de prestações de serviços relacionados com ampliação e remodelação de instalações pré-existentis.</p> <p>(sublinhado nosso)</p> |
| <p>1.4 - Identificar, por fatura, quais os trabalhadores que executaram o trabalho na obra bem como indicar expressamente se os mesmos trabalhavam sob as ordens e diretrizes da A... da B... ou de qualquer outra. Neste último caso identificar essa pessoa/entidade bem como a sua relação com qualquer das sociedades antes mencionadas;</p> | <p>1.4 - No caso da obra C... SA ver anexo "Trabalhadores C... SA".</p> <p>No caso da obra D... SA ver anexo "Trabalhadores obra D... SA".</p> <p>O trabalho era definido pela B... e a A... coordenava/instruía os seus trabalhadores nos serviços a executar.</p> |
| <p>1.5 - Apresentar cópia de todas as guias de transporte do envio das ferramentas e/ou equipamentos próprios para a realização das prestações de serviço na obra;</p> | <p>1.5 - Seguem em anexo relativamente o ano de 2019, 8 guias de transporte para as instalações da D... SA (576, 597, 598, 599, 600, 604 e 651) e outras 8 para as instalações da C... SA (36, 37, 51, 69, 103, 178, 201 e 207).</p> |
| <p>1.6 - Justificar devidamente e comprovadamente o motivo de não terem sido declaradas essas prestações de serviço nas declarações recapitulativas de IVA."</p> | <p>1.6 - Apesar do cliente ser espanhol, a obra estava localizada em território nacional, tendo sido seguida a regra de autoliquidação prevista na alínea a) do n.º 8 do artigo 6º do CIVA, ou seja, independentemente da natureza do adquirente se o imóvel se situar no território nacional, a localização/tributação é considerada em território nacional."</p> <p>(sublinhado nosso)</p> |

- 5.12. Os SIT, com suporte no descritivo das facturas em causa e atendendo aos esclarecimentos prestados pela Requerente, no âmbito do procedimento inspetivo (e bem assim face à demais documentação analisada), concluíram no RIT que os serviços prestados pela Requerente ao cliente espanhol B..., SA. *“estão relacionados com a execução e montagem de tubagens de novas linhas nas instalações da C... SA, NIPC ..., em Santarém e nas instalações da D... SA, NIPC..., em...”* (em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo).
- 5.13. Em consequência, os SIT concluíram no RIT que *“face a tudo o que antecede conclui-se que os serviços em causa se materializaram em trabalhos que envolvem um processo construtivo na exata medida em que a montagem das tubagens executadas pela A... ficam ligadas materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência. Consequentemente estamos em presença de serviços de construção civil efetuados num imóvel localizado em Portugal, pelo que a operação se considera localizada em território nacional conforme disposto na alínea a) do n.º 8 do artigo 6º do CIVA. Assim, tendo em conta que o adquirente (B...) é uma entidade não residente e sem estabelecimento estável em território nacional, não se pode aplicar a regra de inversão estabelecida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, invocada (ainda que não de forma expressa) pelo sujeito passivo nas faturas emitidas. Nestes termos propõe-se a liquidação do IVA em falta na medida em que: 1 - estamos perante operações (prestações de serviços) localizadas em território nacional, sujeitas a imposto nos termos do art.º 4.º do CIVA, conforme estatuído na alínea a) do nº 8 do art.º 6.º do CIVA; 2- as operações estão sujeitas a IVA à taxa normal prevista na alínea c), n.º 1 do art.º 18º do CIVA”* (em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo).
- 5.14. A Requerente foi notificada, em 07-06-2023, do projecto de RIT bem como para exercer, no prazo de 15 dias, o seu direito de audição (em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo).

5.15. Dado que a Requerente não exerceu qualquer direito de audição, o projecto de RIT foi convocado em RIT final e, em consequência, foram efectuados os respectivos actos de liquidação adicional de IVA, no montante de EUR 73.415,89 e de juros compensatórios, no montante de EUR 10.134,20 que, a seguir se identificam (*em conformidade com o PPA e não contestado pela Requerida*):

- Liquidação n.º 2023..., período 201901, acompanhada da demonstração de acerto de contas relativas ao n.º de compensação 2023..., de 2023-07-10, da qual resultou um valor a pagar de EUR 3.766,48;
- Liquidação n.º 2023..., relativa ao período 201902 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 10-07-2023), do qual resultou um valor a pagar de EUR 12.720,55;
- Liquidação n.º 2023..., relativa ao período 201903 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 10-07-2023), do qual não resultou um valor a pagar;
- Liquidação n.º 2023..., relativa ao período 201904 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 10-07-2023), do qual não resultou valor a pagar;
- Liquidação n.º 2023..., relativa ao período 201905 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023 18146760, de 10-07-2023), do qual não resultou valor a pagar;
- Liquidação n.º 2023..., relativa ao período 201906 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 10-07-2023), do qual não resultou valor a pagar;
- Liquidação n.º 2023..., relativa ao período 201910 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 10-07-2023), do qual não resultou valor a pagar;
- Liquidação n.º 2023..., relativa ao período 201911 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao n.º de compensação 2023..., de 10-07-2023), do qual não resultou valor a pagar;

- Liquidação nº 2023..., relativa ao período 201912 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao nº de compensação 2023..., de 11-07-2023), do qual resultou um valor a pagar de EUR 20.709,30;
- Liquidação nº 2023..., relativa ao período 202001 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao nº de compensação 2023..., de 12-07-2023), do qual resultou um valor a pagar de EUR 1.266,75;
- Liquidação nº 2023..., relativa ao período 202002 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao nº de compensação 2023..., de 12-07-2023), do qual resultou um valor a pagar de EUR 5.956,98;
- Liquidação nº 2023..., relativa ao período 202003 (acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao nº de compensação 2023..., de 12-07-2023), do qual resultou um valor a pagar de EUR 5.760,90;
- Liquidação nº 2023..., relativa ao período 202010, acompanhada da demonstração de acertos de contas relativa ao nº de compensação 2023..., de 12-07-2023), do qual resultou um valor a pagar de EUR 23.234,93;
- Demonstração de liquidação de juros nº 2023..., relativo ao período de 201901 (com demonstração de acerto de contas nº compensação 2023..., de 10-07-2023), da qual resultou um valor a pagar de EUR 647,62;
- Demonstração de liquidação de juros nº 2023..., relativo ao período de 201902 (com demonstração de acerto de contas nº compensação 2023..., de 10-07-2023), da qual resultou um valor a pagar de EUR 2.145,41;
- Demonstração de liquidação de juros nº 2023..., relativo ao período de 201912 (com demonstração de acerto de contas nº compensação 2023..., de 11-07-2023), da qual resultou um valor a pagar de EUR 2.782,42;
- Demonstração de liquidação de juros nº 2023..., relativo ao período de 202001 (com demonstração de acerto de contas nº compensação 2023..., de 12-07-2023), da qual resultou um valor a pagar de EUR 205,07;
- Demonstração de liquidação de juros nº 2023..., relativo ao período de 202002 (com demonstração de acerto de contas nº compensação 2023..., de 12-07-2023), da qual resultou um valor a pagar de EUR 745,65;

- Demonstração de liquidação de juros nº 2023..., relativo ao período de 202003 (com demonstração de acerto de contas nº compensação 2023..., de 12-07-2023), da qual resultou um valor a pagar de EUR 721,10 e,
- Demonstração de liquidação de juros nº 2023..., relativo ao período de 202010 (com demonstração de acerto de contas nº compensação 2023..., de 12-07-2023), da qual resultou um valor a pagar de EUR 2.887,02.

5.16. A Requerente apresentou, em 25-07-2023, pedido de informação n.º..., de 25-07-2023, submetido através da aplicação informática e-balcão (CRM), no qual veio questionar o seguinte (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*):

- *“A nossa empresa prestou serviços de instalação de tubagem para a ligação de cubas de fermentação de cerveja. As cubas estão dentro de um armazém situado no distrito de Santarém. A fatura dos serviços tem de ser emitida a uma empresa espanhola, que nos subcontratou, a qual não possui sede ou estabelecimento estável em Portugal. A nossa dúvida é a seguinte: Este serviço deve ser enquadrado na regra geral da alínea a) do nº6 do artº 6 do CIVA (conforme tem vindo a ser debitado pelos demais fornecedores da empresa espanhola em serviços semelhantes) ou enquadra-se na exceção da alínea a) do nº8 do artº 6º do CIVA? De referir que de acordo com o Ofício-Circulado 30191 de 8-6-2017, o artº 31º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, refere que não estão abrangidos os serviços de “instalação ou montagem, manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamento que não façam, ou não venham a fazer, parte dos bens imóveis”.*

5.17. A Requerida, atenta a informação prestada pela Requerente no pedido de informação identificado no ponto anterior, veio referir o seguinte (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*):

“Nos termos do art.º 6.º/8/a) do CIVA, são tributáveis no território nacional (TN), qualquer que seja a natureza do adquirente, e independentemente da sede do adquirente e do prestador, as operações relacionadas com imóvel sito em TN. A regra de exceção à aplicação da regra geral remete a tributação da operação para o local de execução

material, ou seja, para onde está situado o imóvel, cf. art.º 6.º/7/a) e /8 do CIVA. De acordo com o regulamento de execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho de 07/Out/2013, aplica-se a regra específica dos imóveis, quando os serviços prestados (PS) tenham uma relação suficientemente direta com os imóveis, é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a PS. Mas de acordo com a descrição da obra, não será o caso, se a instalação da tubagem, não implicar a sua integração na estrutura ou se não fizer permanentemente parte do imóvel, não se considera conexa com o mesmo, não se aplicando a regra de exceção. Assim, tratar-se-á de operação enquadrada no art.º 6.º/6/a) do CIVA. Ver o Ofício Circulado N.º: 30191 2017-06-08 a AT”.

5.18. A Requerente, em 16-02-2024 (registo nº AL ... PT), apresentou pedido de revisão oficiosa (RO nº ... 2024...), ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), contra os referidos actos tributários de liquidação, com os seguintes fundamentos (*em conformidade com o pedido de revisão oficiosa que consta do processo administrativo*):

- Face ao exposto, verifica-se um erro imputável aos
- serviços, pelo facto de a Inspeção Tributária ter procedido ao errado enquadramento fiscal das operações em sede de IVA.
- Além disso, verifica-se uma duplicação de imposto, uma vez que o IVA foi liquidado pelo cliente espanhol, o que contraria o princípio básico do IVA que é a sua neutralidade.

5.19. A Requerente entendeu no pedido de revisão oficiosa que os SIT tinham enquadrado de forma errada as operações relativas aos serviços prestados à B... porquanto entendia que “(...) *os serviços prestados respeitam à fabricação de peças de ligação, conforme desenhos e material disponibilizado pelo seu cliente, com a respetiva montagem (...) não envolvendo quaisquer serviços de construção civil, nem se tratando de um bem imóvel ou de um bem com carácter de permanência*” (*em conformidade com o pedido de revisão oficiosa que consta do processo administrativo*).

5.20. A Requerente foi notificada, através do Ofício nº ...2024..., de 14-06-2024, do projecto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (de harmonia com o despacho exarado na informação nº 2024..., de 2024-06-03, da Direção de Serviços do IVA), bem como para exercer o direito de audição, querendo, no prazo de 15 dias a contar da data em que se concretizou a notificação (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*).

5.21. Os fundamentos apresentados no projecto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foram os que, a seguir, se apresentam (*em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo*):

“III – APRECIACÃO DO PEDIDO, FUNDAMENTAÇÃO E TEMPESTIVIDADE

Em conformidade com a previsão normativa do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IVA, “[q]uando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária”.

De harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, “[a] revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem entendido que, mesmo sendo da iniciativa dos sujeitos passivos, estes também podem beneficiar do mesmo Informação prazo que é concedido à administração tributária, desde que se trate de erro imputável aos serviços (Acórdão de 2005-10-06, in rec. 0653/05). “(...) Nestes casos em que existe um pedido do contribuinte efectuado após o prazo que lhe estava consentido – da reclamação administrativa – mas no prazo consentido para a administração, a eventual revisão considera-se, para todos os efeitos, de iniciativa da administração tributária, não obstante a existência de um impulso do interessado. Desta forma, não servirá, aqui, como fundamento da revisão “qualquer ilegalidade” (fundamento previsto no n.º 1 do artigo 78.º para os casos de iniciativa do contribuinte), sendo necessário a existência de erro imputável aos serviços (de acordo com o mesmo dispositivo) ou injustiça grave ou notória, como refere o n.º 4 do mesmo artigo” (conforme escrevem José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes; in Lei Geral Tributária Comentada e Anotada; 2015; p. 847).

Segundo jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), no proc. n.º 1349/10, Acórdão de 2017-03-23, “[o] conceito de “erro imputável aos serviços” a que alude o art.º 78, n.º 1, 2.ª parte, da L.G.T., embora não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou

procedimentais) mas tão só "erros", estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro.

Por outras palavras, o dito "erro imputável aos serviços" concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial" (n.º 5 do Sumário).

O n.º 4 do artigo 78.º da LGT determina que "[o] dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte".

Prescrevendo o n.º 5 do mesmo artigo que, "[p]ara efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional". Por "grave" tem-se considerado aquela situação de injustiça que lese fortemente os interesses do sujeito passivo, designadamente quando a matéria coletável for marcadamente exagerada e desproporcionada com a realidade em termos de poder causar perturbações na vida do sujeito passivo. A restrição da exceção tem sido compreendida como reportando-se às características incomuns da situação em que se verifica uma injustiça dos tipos referidos (grave ou notória). António Lima Guerreiro (in Lei Geral Tributária Anotada, 2001, p. 346) defende que visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos atos tributários para além dos prazos normais de reclamação graciosa ou impugnação judicial, o que comprometeria a eficácia e a racionalidade do sistema de garantias dos contribuintes.

No mesmo sentido, José Maria Pires e O. (in Op. Cit., pp. 849-850), escreve que "[é] notória a injustiça ostensiva e inequívoca, sendo grave quando resulta numa tributação muito distante da realidade. O n.º 5 do artigo 78.º tem por intuito consubstanciar os conceitos, abstractos, da injustiça grave e de injustiça notória, referidos no número anterior. Assim adjectiva-se de notória a injustiça "ostensiva e inequívoca", considerando-se como grave a injustiça Informação "resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional".

Embora também neste n.º 5 o legislador utilize conceitos relativamente indeterminados, fornecem-se algumas pistas de interpretação, cabendo à administração tributária a sua concretização em cada procedimento (e, eventual e posteriormente, caberá ao tribunal tributário a interpretação casuística desses conceitos). Note-se, porém, que para se estar perante uma situação de injustiça, não basta a existência de qualquer ilegalidade na liquidação. Se assim fosse, conhecida a ilegalidade essa seria inequívoca, pelo que o fundamento de "qualquer ilegalidade", previsto na primeira parte do n.º 1 deste artigo, passaria a

*ser invocável num prazo alargado, retirando qualquer utilidade àquele segmento do n.º 1 do artigo 78.º. O n.º 4 não pode ser entendido como uma derrogação dos prazos de reclamação e impugnação. Servirá, isso sim, para corrigir os casos chocantes e evidentes de injustiça fiscal”. Por sua vez, Duarte Morais (in *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, 2012, p. 208) entende que esta possibilidade está reservada aos casos em que esteja em causa um erro na quantificação da matéria coletável. No Acórdão do TCAS, de 27-10-2022, no processo n.º 286/11.5BELRA, refere-se que, “[c]om vista a aferir do dever de revisão do acto tributário, constitui injustiça grave ou notória a situação em que aquele apura o imposto devido com base em matéria colectável determinada de forma manifestamente discrepante da realidade do rendimento percebido”.*

*Por último, no n.º 6 do artigo 78.º da LGT, prescreve-se que “[a] revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos”. Este normativo “(...) refere-se ao caso específico da duplicação de colecta, em que se admite a revisão no prazo de quatro anos e com base em qualquer fundamento. Trata-se, neste caso, de uma evidente injustiça fiscal, na medida em que se dobra a exigência do imposto devido, requerendo ao mesmo contribuinte, e com respeito ao mesmo facto tributário (imposto e período), o que antes já tinha sido reivindicado. (...)” (José Maria Pires e O., in *Op. Cit.*, p. 851).*

*Citando Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (in *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 2012, p. 711), “[a] revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se por iniciativa do contribuinte ou outro interessado ou por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos, quer o erro seja imputável ao contribuinte quer seja imputável à administração tributária.*

A duplicação de colecta ocorre quando, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir da mesma ou de diferente pessoa uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo (art. 205.º, n.º 1, do CPPT)”. Segundo o Acórdão do STA, de 08-10-2014, processo n.º 01703/13, “[a] duplicação de colecta ocorre quando da aplicação do mesmo preceito legal por mais de uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária em concreto”. Tal como consta do Acórdão do TCAS, de 20-02-2020, no processo n.º 2059/10.3BELRS, “[a] duplicação de coleta encontra-se normalmente prognosticada como uma causa de inexigibilidade da obrigação tributária e não como vício do ato tributário, já que ocorre quando, estando paga 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 (cfr. artigo n.º 205.º do CPPT), e por conseguinte é fundamento de oposição (cfr. artigo n.º 204 n.º 1 al. g) do CPPT) porém, pode ser aceite como fundamento de impugnação quando consubstancia uma ilegalidade que afeta a validade do ato de liquidação (artigo 78.º n.º 6 da LGT) , nomeadamente nas situações em que o ato de liquidação (impugnado) ocorre em momento Informação em que já se verifica cobrada a quantia por este apurada, por ter constituído matéria coletável num ato de liquidação anterior”.

Na Decisão Arbitral, de 27 de abril de 2023, processo n.º 670/2022-T, conclui-se que: “Verifica-se duplicação de coleta (art. 205.º do CPPT) quando se repete a cobrança do mesmo imposto, relativamente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período temporal, mediante a emissão de uma nova liquidação de IVA, estando já pago por inteiro o imposto liquidado por diferente pessoa, que é o sujeito passivo devido, o que implica a ilegalidade da nova liquidação”.

Nesta conformidade, considerando que as liquidações contestadas têm data de 2023-07-06 e o presente pedido de revisão dos atos tributários tem data de 2024-02-16, não se levantam questões de tempestividade. Porém, tendo em conta as alegações, nomeadamente as constantes do ponto 13.º, 17.º e seguintes do requerimento em análise, bem como os factos descritos no RIT, a haver erro, o mesmo resultou dos esclarecimentos prestados pela ora Requerente, que veio invocar o conceito de “obra” e a norma que foi aplicada pelos SIT.

A Requerente não cuidou, no decurso do procedimento inspetivo, de esclarecer a “confusão de conceitos ... que induziu em erro a conclusão da Inspeção Tributária”, designadamente, em exercício do direito de audição, conforme se impunha, tendo em conta o dever de colaboração, previsto no artigo 9.º, n.º 1, e Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) e artigo 59.º, n.º 1 e 4 da LGT.

Por conseguinte, para além de não haver erro imputável aos serviços, também não pode aceitar-se o pedido de revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória.

Deste modo, passou a caber à ora Requerente o ónus de prova dos factos alegados, tendo em conta o disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT. Ora, a Requerente não prova os factos alegados por nenhum meio, limitando-se a remeter para uma reportagem da RTP. Não se provando, por qualquer meio, que os serviços em causa, a que se referem as faturas em apreço, tenham que ver com o que consta de tal reportagem, parece-nos que tal meio de prova é manifestamente insuficiente para abalar as conclusões da ação inspetiva.

Com efeito, no decurso da ação inspetiva, mostrava-se pacífica a aplicação do disposto na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA. Assim como, era (e continua a ser) pacífica a qualificação das operações tituladas pelas faturas em causa como prestações de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo Código.

As regras gerais de localização das operações qualificadas como prestações de serviços, encontram-se definidas no n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, que tem a seguinte redação: “São tributáveis as prestações de serviços efectuadas 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; b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados”.

Informação Ou seja, estas duas regras gerais de localização têm em conta o adquirente dos serviços, de modo que: “i) Serviços prestados a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA - a operação é localizada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do adquirente dos serviços (quer seja na União Europeia ou fora da União da Europeia), independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador [alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA]; Dispõe o n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, que, para efeitos de autoliquidação do imposto relativo à aquisição de serviços abrangidos pela regra geral de localização mencionada, consideram-se sujeitos passivos do imposto, relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados no âmbito da sua atividade, as pessoas singulares ou coletivas que exerçam habitualmente atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, bem como, designadamente, as pessoas coletivas que, embora não exerçam uma atividade económica no domínio do IVA, devem sujeitar a imposto as respetivas aquisições intracomunitárias de bens, por força do artigo 5.º do RITI; ii) Serviços prestados a não sujeito passivo - a operação é localizada e tributada no local da sede, do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador dos serviços [alínea b) do n.º 6 da mesma norma]” (cf. consta da Informação Vinculativa n.º 24956, com despacho de 2023-10-31, do Diretor de Serviços do IVA, por subdelegação). Não obstante os princípios subjacentes às regras gerais previstas no n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, são estabelecidas exceções nos n.ºs 7 a 12 do mesmo artigo, as quais configuram regras específicas de localização, de acordo com os elementos de conexão aí contemplados, nomeadamente, a tributação de alguns tipos de serviços no local onde são materialmente executados (Informação Vinculativa n.º 24956/2023, já referenciada). Conforme consta do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), de 03-11-2004, processo n.º 00103/03: “Configurando-se a norma do n.º 7 do art. 6º do CIVA, como norma especial face aos regimes regra constantes dos n.ºs. 5 e 6 do mesmo artigo, é aquela a aplicável no caso de estarem em causa prestação ou prestações de serviços mencionados nas alíneas do citado n.º 6 mas em que o adquirente é pessoa estabelecida ou domiciliada no estrangeiro e, sendo tal domiciliação na UE, aí seja sujeito passivo de IVA”.

Nos termos da alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do Código do IVA, não são tributáveis as “[p]restações de serviços relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional, incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo”.

Ao invés, por força da alínea a) do n.º 8 do mesmo artigo, são tributáveis as “[p]restações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de

utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo”.

Resulta da conjugação do disposto na alínea a) do n.º 7 e alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA, que independentemente do local onde o prestador e o adquirente se encontrem estabelecidos, ou da qualidade deste último face ao IVA, são consideradas localizadas e Informação tributáveis em território nacional, as prestações de serviços relacionadas com imóveis nele situados.

Pelo contrário, as prestações relacionadas com imóveis situados fora do território nacional, não se consideram cá localizadas (cf. Informação Vinculativa n.º 2592, com despacho do então Subdiretor-Geral dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2011-10-13). Isto é, estas regras de localização operam independentemente do lugar onde o prestador e o destinatário dos serviços se encontram estabelecidos, assim como qualquer que seja o estatuto deste último face ao IVA (vide Informação Vinculativa n.º 15110, com despacho de 2020-02-20, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação). Como é sabido, normas internas como as que temos vindo a referir têm por base os preceitos da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA).

O artigo 44.º da Diretiva IVA estatui que: “O lugar das prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual”.

Nos termos do artigo 45.º da mesma Diretiva: “O lugar das prestações de serviços efectuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual”.

O artigo 47.º da Diretiva IVA preceitua que “[o] lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, incluindo os serviços prestados por peritos e agentes imobiliários, a prestação de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com funções análogas, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo, a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como os serviços prestados por arquitectos e por empresas de fiscalização de obras, é o lugar onde está situado o bem imóvel”.

O Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva IVA [doravante Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011], foi alterado, em 2013, pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 07 de outubro.

As alterações introduzidas dizem respeito ao lugar das prestações de serviços, nomeadamente, às prestações de serviços relacionadas com bens imóveis e, nesta matéria em particular, foram aditados os artigos 13.º-B, 31.º-A e 31.º-B (cf. Ofício-Circulado n.º 30191, de 2017-06-08, do então Subdiretor-Geral para a Área de Gestão Tributária do IVA). O artigo 13.º-B do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 estatui que: “Para a aplicação da Diretiva 2006/112/CE, consideram-se «bens imóveis»: a) Qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real; b) Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, Informação que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado; c) Qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores; d) Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção”.

Nos termos do artigo 31.º-A do mesmo Regulamento: “1. Os serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens.

Considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente direta com bens imóveis nos seguintes casos: a) Quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços; b) Quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem. 2. O n.º 1 abrange, em especial, o seguinte: a) A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício destinadas a um determinado terreno, independentemente de o edifício estar ou não construído; b) A prestação de serviços de fiscalização no local ou de serviços de segurança; c) A construção de um edifício num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas num edifício ou em partes de um edifício; d) A construção de estruturas permanentes num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas em estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins; e) Os trabalhos efetuados em terrenos, incluindo serviços agrícolas tais como a mobilização dos solos, a sementeira, a rega e a fertilização; f) O estudo e avaliação do risco e da integridade dos bens imóveis; g) A avaliação dos bens imóveis, incluindo quando tal serviço for necessário para efeitos de seguros, para determinar o valor de um bem utilizado como garantia de um empréstimo ou para avaliar os riscos e danos no âmbito de litígios; h) A locação ou o arrendamento de bens imóveis, com exceção dos abrangidos pela alínea c) do n.º 3, incluindo a armazenagem de bens numa parte específica do bem afeta ao uso exclusivo do destinatário; i) A prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, incluindo o direito a

permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica e direitos afins; j) A atribuição e a transmissão de direitos, com exceção dos abrangidos pelas alíneas h) e i), para a utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel, incluindo a licença para utilizar parte de um bem, como a concessão de direitos de pesca e de caça ou o acesso a salas de espera nos aeroportos, ou ainda a utilização de uma infraestrutura pela qual são cobradas portagens, por exemplo, pontes e túneis; k) A manutenção, renovação e reparação de um edifício ou de partes de um edifício, incluindo trabalhos como limpeza, revestimento de pavimentos e paredes com ladrilhos, aplicação de papel em paredes e assentamento de soalhos; l) A manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins; m) A instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos que, após a instalação ou montagem, possam ser considerados bens imóveis; n) A manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamentos no caso de estes poderem ser considerados bens imóveis; o) A gestão de bens imóveis, com exceção da gestão de carteiras de investimentos imobiliários Informação abrangida pelo n.º 3, alínea g), que consista na exploração de bens imobiliários de natureza comercial, industrial ou residencial pelo proprietário dos bens ou em seu nome; p) A intermediação na venda ou na locação ou arrendamento de bens imóveis e na constituição ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), com exceção da intermediação abrangida pelo n.º 3, alínea d); q) Os serviços jurídicos relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), como atividades notariais, ou a elaboração de contratos de compra e venda de bens imóveis, ainda que a operação subjacente que resulta na alteração jurídica da propriedade não se venha a verificar. 3. O n.º 1 não abrange o seguinte: a) A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício desde que não sejam destinadas a um determinado terreno; b) A armazenagem de bens num bem imóvel, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário; c) A prestação de serviços publicitários, mesmo que envolva a utilização de bens imóveis; d) A intermediação nas prestações de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, se o intermediário agir em nome e por conta de outra pessoa; e) A colocação à disposição de um stand numa feira ou local de exposição, em conjunto com outros serviços afins destinados a permitir a exposição dos produtos, como a conceção do stand, o transporte e a armazenagem dos produtos, o fornecimento de máquinas, a instalação de cabos, os seguros e os serviços publicitários; f) A instalação ou montagem, manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamento que não façam, ou não venham a fazer, parte dos bens imóveis; g) A gestão de carteiras de investimentos imobiliários; h) Os serviços jurídicos, com exceção dos abrangidos pelo n.º 2, alínea q), relacionados com contratos, designadamente aconselhamento sobre os termos de um contrato de transferência de bens imóveis, sobre a execução de um contrato dessa natureza ou a comprovação da sua existência, se esses serviços não estiverem especificamente relacionados com a transferência de um título de propriedade

imobiliária”. Vide, a este respeito, Ofício-Circulado n.º 30191, de 2017-06-08, do então Subdiretor-Geral para a Área de Gestão Tributária do IVA.

Para determinar se uma prestação de serviços está abrangida pela regra de localização dos serviços relacionados com bens imóveis, há que verificar se a intensidade do vínculo que a une ao imóvel é suficiente, não sendo de incluir as que não apresentam uma relação suficientemente direta com ele (cf. Informação Vinculativa n.º 2592/2011, já referenciada). Na Informação n.º 1802, de 2013-07-05, da Direção de Serviços do IVA, com despacho concordante da Diretora de Serviços, por subdelegação, de 2013-07-05, emitida na sequência do pedido de esclarecimento apresentado, em 2013-03-20, pela A..., foi referido o seguinte: “1. O sujeito passivo acima identificado encontra-se registado em IVA com o CAE 25620, atividades de mecânica geral, enquadrado no regime normal mensal, e tem como objeto social, entre outras atividades, a prestação de serviços de soldadura, serralharia, mecânica geral, manutenção industrial e afins. 2. No âmbito daquela atividade procede à "execução e montagem de tubagem e acessórios, válvulas, flanges; reparação de fugas de tubagens; alterações de isométricos (deslocação de tubagens)". 3. A maior parte dos seus clientes encontra-se na área da indústria alimentar ou metalomecânica, e não diretamente na área da construção civil, pelo que tem dúvidas se, nos Informação serviços anteriormente referidos, deve aplicar, ou não, a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil. 4. De acordo com a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem 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. 5. Através do Ofício-Circulado n.º 30.101, de 24 de maio de 2007, desta Direção de Serviços, foram transmitidos esclarecimentos sobre a aplicação daquela regra de inversão, dos quais se destacam, com relevância para o caso em apreço, os seguintes: 5.1 Para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente, se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil, e o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA. 5.2 A mera transmissão de bens (sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu) não releva para efeitos da regra de inversão. 5.3 A entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de janeiro, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do D.L. 12/2004, de 9 de janeiro. 5.4 Excluem-se da regra de inversão os bens que, inequivocamente, tenham a qualidade de bens móveis, isto é, bens que não estejam ligados materialmente ao bem imóvel com caráter de permanência. 6. As operações em causa, designadamente a execução e montagem de tubagem e acessórios, válvulas e

flanges, configuram a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de janeiro, designadamente pela 8ª subcategoria da 1ª categoria: "condutas em edifícios", desde que aqueles equipamentos fiquem ligados materialmente ao bem imóvel com caráter de permanência. 7. Sendo assim, se os adquirentes forem sujeitos passivos de IVA que praticam operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA, estão reunidas as duas condições para que estas operações estejam sujeitas à regra de inversão do sujeito passivo, a que se refere a alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, pelo que o requerente não deve liquidar o IVA nas faturas que emitir aos seus clientes, mas sim colocar nas mesmas a expressão "IVA autoliquidação", nos termos do nº 13 do artigo 36º do CIVA. 8. Quanto às restantes operações, isto é, às reparações de fugas em tubagens e alterações de isométricos (deslocação de tubagens), desde que as tubagens e os isométricos estejam ligados materialmente a bens imóveis, verifica-se que estamos perante a assistência técnica, manutenção e reparação de equipamentos que fazem parte de um imóvel. Neste caso, uma vez que se nos afigura que aqueles trabalhos implicam serviços de construção, também estão abrangidos pela aplicação da referida regra de inversão, conforme esclarece o Anexo II do já referido Ofício-Circulado 30.101, desde que, conforme referido anteriormente, os adquirentes sejam sujeitos passivos de IVA que praticam operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA".

Por sua vez, no pedido de informação n.º 1-3240284259, de 25-07-2023, submetido através da aplicação informática e-balcão (CRM), a Requerente veio questionar o seguinte: "A nossa empresa prestou serviços de instalação de tubagem para a ligação de cubas de fermentação de cerveja. As cubas estão dentro de um armazém situado no distrito de Santarém. A fatura dos serviços tem de ser emitida a uma empresa espanhola, que nos subcontratou, a qual não possui sede ou estabelecimento estável em Portugal. A nossa dívida Informação é a seguinte: Este serviço deve ser enquadrado na regra geral da alínea a) do nº6 do artº 6 do CIVA (conforme tem vindo a ser debitado pelos demais fornecedores da empresa espanhola em serviços semelhantes) ou enquadra-se na exceção da alínea a) do nº8 do artº 6º do CIVA? De referir que de acordo com o Ofício-Circulado 30191 de 8-6-2017, o artº 31º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, refere que não estão abrangidos os serviços de "instalação ou montagem, manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamento que não façam, ou não venham a fazer, parte dos bens imóveis"".

Em resposta ao solicitado, foi prestada a seguinte informação: "Nos termos do art.º 6.º/8/a) do CIVA, são tributáveis no território nacional (TN), qualquer que seja a natureza do adquirente, e independentemente da sede do adquirente e do prestador, as operações relacionadas com imóvel sito em TN. A regra de exceção à aplicação da regra geral remete a tributação da operação para o local de execução material, ou seja, para onde está situado o imóvel, cf. art.º 6.º/7/a) e /8 do CIVA. De acordo com o regulamento de execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho de 07/Out/2013, aplica-se a regra específica dos imóveis, quando os serviços prestados (PS) tenham uma relação suficientemente direta com os imóveis, é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a PS.

Mas de acordo com a descrição da obra, não será o caso, se a instalação da tubagem, não implicar a sua integração na estrutura ou se não fizer permanentemente parte do imóvel, não se considera conexas com o mesmo, não se aplicando a regra de exceção. Assim, tratar-se-á de operação enquadrada no art.º 6.º/6/a) do CIVA. Ver o Ofício Circulado N.º: 30191 2017-06-08 a AT." Para além de não se tratar de informações vinculativas, fica evidente que, a Direção de Serviços do IVA não analisou qualquer situação concreta, limitando-se a informar, genericamente, o enquadramento jurídico-tributário das operações praticadas pela Requerente em função das alegações apresentadas. A questão que se coloca é saber se, no caso concreto, as prestações de serviços em causa respeitam a máquinas ou equipamentos que não façam, ou não venham a fazer, parte de bens imóveis. Tendo em conta que, à luz do artigo 13.º-B do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, se considera "bem imóvel", "[q]ualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmontado ou deslocado".

Verificando-se que, no presente procedimento, a Requerente vem contradizer os esclarecimentos prestados aos SIT, sem apresentar prova cabal que o ateste, é forçoso concluir que os factos alegados não se mostram comprovados" (negrito nosso).

5.22. A Requerente não exerceu o respectivo direito de audição pelo que o projecto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi convolado em definitivo, tendo a Requerente sido notificada do despacho de indeferimento proferido, em 20-09-2024, pelo Diretor de Serviço Central, ao abrigo de Subdelegação de competências, através do Ofício n.º ...2024..., de 23-09-2024 (em conformidade com o RIT anexado com o processo administrativo).

5.23. A Requerente apresentou, em 05-01-2025, pedido de pronúncia arbitral.

5.24. O Tribunal deu como provado que os serviços prestados pela Requerente à B... estão relacionados com a execução e montagem das tubagens de ligação de 10 fermentadores de cerveja, correspondentes a cubas gigantes de 45 toneladas [transportadas (por terceiros) de uma unidade fabril localizada na Sérvia para as novas linhas de produção introduzidas nas instalações da C... (em Santarém) e nas instalações da D... (em...)] tendo as mesmas, após montagem, sido ligadas ao processo produtivo em cada um das referidas instalações. Em concreto, o serviço prestado pela Requerente consistiu na fabricação e

instalação das tubagens de aço inoxidável, ligando, através de soldadura, as referidas cubas, fixadas numa estrutura de betão, quer aos equipamentos que, a montante, trazem as águas do mosto às cubas, quer àqueles que, a jusante, após a fermentação (ocorrida nas cubas), retiram o produto para os equipamentos de filtração da cerveja. As tubagens foram fixadas às cubas e, bem assim, à estrutura de betão, tratando-se de uma megaoperação de extrema complexidade, cujo valor (só no segmento da fabricação e instalação das tubagens) ascendeu a 319 mil euros, IVA excluído (*em conformidade com o RIT anexado com processo administrativo e declarações de parte*).

Dos factos não provados

- 5.25. Não se provou que as tubagens fabricadas e instaladas pela Requerente possam ser facilmente removidas (v. factos alegados nos artigos 22.º, 25.º e 26.º do ppa).
- 5.26. Não se verificaram outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

Motivação quanto à matéria de facto

- 5.27. No tocante à matéria de facto provada e não provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida (processo administrativo).
- 5.28. No que diz respeito à audição da Declaração de Parte (na pessoa de sócio gerente da Requerente) produzida na reunião havida em 27-05-2025, não acrescentou eficácia probatória adicional, tendo, aliás, contribuído para, contrariamente à tese Requerente, firmar a convicção de que as tubagens foram fixadas (por via de soldagem) aos

equipamentos industriais fixos e à própria estrutura de betão em que assentam aqueles equipamentos, ou seja, passando a fazer parte integrante da estrutura.³

6. MATÉRIA DE DIREITO

6.1. Nos autos, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral, “(...) *peticionando anulação liquidações de IVA que (...) se identificam* [relativa ao período 201901 (imposto e juros), relativa ao período 201902 (imposto e juros), relativa ao período 201903 (da qual não resultou um valor a pagar), relativa ao período 201904 (da qual não resultou valor a pagar), relativa ao período 201905 (da qual não resultou valor a pagar), relativa ao período 201906 (da qual não resultou valor a pagar), relativa ao período 201910 (da qual não resultou valor a pagar), relativa ao período 201911 (da qual não resultou valor a pagar), relativa ao período 201912 (imposto e juros), relativa ao período 202001 (imposto e juros), relativa ao período 202002 (imposto e juros), relativa ao período 202003 (imposto

³ A este respeito, comecemos por dizer que a convicção do Tribunal sobre a factualidade provada e não provada há de resultar do conjunto das provas produzidas (no caso, documental e declarações de parte), e da ponderação conjugada que das mesmas se faça, à luz das regras da experiência, tendo em conta as circunstâncias concretas do caso. A convicção no plano judiciário não corresponde a uma certeza absoluta, mas apenas a uma mera “*persuasão do julgador formada a partir de um certo número de provas, provas essas que, à luz de uma comum e experiente perspectiva, fazem crer numa certa realidade*” (cfr. Manso Rainho, Decisão da Matéria de Facto – Exame Crítico das Provas, Sep. da Revista do CEJ, I semestre 2006, nº 4). Como ensinava Vaz Serra, no BMJ, Ano 110, pág. 82, “*as provas não têm forçosamente que criar no espírito do julgador uma absoluta certeza acerca dos factos a provar (...), o que elas devem é determinar um grau de probabilidade tão elevado que baste para as necessidades da vida*”. Antunes Varela, no Manual de Processo Civil, 2ª ed. págs. 435 e 436, escrevia que “*a demonstração da realidade a que tende a prova não é uma operação lógica, visando a certeza absoluta (a irrefragável exclusão da possibilidade de o facto não ter ocorrido ou ter ocorrido de modo diferente)*”, acrescentando que “*a prova visa apenas, de acordo com critérios de razoabilidade essenciais à aplicação prática do Direito, criar no espírito do julgador um estado de convicção, assente na certeza relativa do facto*”. No que diz respeito à prova por Declarações de Parte, o actual Código de Processo Civil veio consagrar expressamente este novo meio de prova, a incidir “sobre factos em que tenham intervindo pessoalmente ou de que tenham conhecimento direto” (nº 1 do art. 466º), estando a parte obrigada a cooperar na descoberta da verdade, e prestando juramento antes de começar as suas declarações (arts. 417º e 459º, aplicáveis ex vi do nº 2 do art. 466º), apreciando o tribunal livremente as declarações prestadas pela Parte, salvo se as mesmas constituírem confissão (nº 3 do art. 466º). Por ser Parte, não deve o Tribunal, à partida, desacreditar as declarações prestadas, o que significaria postergar a disciplina do art. 466º do CPC, antes devendo valorizar a forma como as presta, a coerência e verosimilhança do declarado, tendo em conta a situação concreta e as regras da experiência, no confronto com a demais prova produzida [neste sentido, vide AC TRL (proc. nº 18293/16.0T8LSB.L2-7) de 22- 03-2022 (relator CRISTINA COELHO)]. Não obstante “*as declarações de parte não são um meio para a parte pontuar, comentar ou retocar a restante prova produzida, nem – noutra plano – constituem ou podem ter a veleidade de constituir uma segunda oportunidade para complementar probatoriamente as suas insuficiências anteriores (...)*” [neste sentido, vide AC TRL (10866/19.5T8LSB-A.L1-7), de 14-07-2021 (Relator EDGAR TABORDA LOPES) anteriormente já citado].

e juros), relativa ao período 202010 (imposto e juros)], *bem como a inerente devolução dos montantes suportados, acrescidos de juros indemnizatórios a calcular desde o momento do seu pagamento até à sua integral devolução*”.

- 6.2. Preliminarmente, refere a Requerente que por não concordar com as liquidações adicionais de IVA aqui em análise, “(...) *deduziu pedido de revisão oficiosa (...), contestando as correções efetuadas*” sendo que o referido pedido “(...) *mereceu despacho de indeferimento*” por alegadamente “(...) *considerar que não houve erro imputável aos serviços nem injustiça grave e notória que fundamentassem tal pedido*”.
- 6.3. No que diz respeito à alegada ilegalidade dos actos de liquidação por erro nos pressupostos de facto e de direito que invoca, refere a Requerente que discorda “(...) *do entendimento da AT ao pretender qualificar a montagem de tubagens, que podem ser deslocados sem qualquer alteração que implique transformações no edifício onde se encontram instalados como serviços de construção civil*” porquanto “(...) *os serviços prestados respeitam à fabricação de peças de ligação, conforme desenhos e material disponibilizado pelo seu cliente, com a respetiva montagem (...) não envolvendo quaisquer serviços de construção civil, nem se tratando de um bem imóvel ou de um bem com carácter de permanência*” e, por isso, “(...) *de acordo com a descrição da obra, (...) se a instalação de tubagem, não implicar a sua integração na estrutura ou se não fizer permanentemente parte do imóvel, não se considera conexas com o mesmo, não se aplicando a regra de exceção (...)*”, considerando a Requerente que se trata “(...) *de operação enquadrada no artigo 6.º n.º 6 do Código do IVA*”.
- 6.4. Em consequência, conclui a Requerente que “(...) *as correções efetuadas em sede de IVA são ilegais, por erro nos pressupostos de fato e de direito*”.
- 6.5. A Requerida, na Resposta, apresentou defesa por impugnação, reiterando o exposto no RIT, concluindo que “(...) *deverá (...) o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de*

todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais consequências”.

- 6.6. Em síntese, alega a Requerida que, *“como referido já na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, também no presente processo, a Requerente vem contradizer os esclarecimentos prestados aos SIT, sem que, contudo, apresente prova que o ateste, pelo que é forçoso concluir que os factos alegados pela Requerente não se mostram comprovados”* e que, *“atento o descritivo das faturas em causa e os esclarecimentos prestados pela Requerente há que concluir, como no RIT, que os serviços prestados pela Requerente ao cliente espanhol B..., SA. estão relacionados com a execução e montagem de tubagens de novas linhas nas instalações da C... (...), em Santarém e nas instalações da D... SA (...), em ...”* e que, face à legislação aplicável, nenhuma censura merece a conclusão no RIT de que *“os serviços em causa se materializaram em trabalhos que envolvem um processo construtivo na exata medida em que a montagem das tubagens executadas pela A... ficam ligadas materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência. Consequentemente estamos em presença de serviços de construção civil efetuados num imóvel localizado em Portugal, pelo que a operação se considera localizada em território nacional conforme disposto na alínea a) do n.º 8 do artigo 6º do CIVA”*.
- 6.7. Preliminarmente, refira-se que, no caso em apreço, a Requerente apresentou previamente (como acima já referido), pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação adicional de IVA (que aqui impugna), com fundamento em erro imputável aos serviços (art.º 78º da LGT).
- 6.8. Neste âmbito, refira-se que o artigo 78º da LGT estabelece, no que aqui interessa, que *“a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de*

quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços” (sublinhado nosso).

- 6.9. No caso, é manifesto que os erros imputados pela Requerida aos actos de liquidação de IVA impugnados não são imputáveis à Requerente e, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços, o prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa é o de quatro anos, previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- 6.10. Na verdade, como há muito vem entendendo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo (STA), constitui erro imputável aos serviços qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte, isto é, qualquer ilegalidade para a qual não tenha contribuído, por qualquer forma, o contribuinte através de uma conduta activa ou omissiva, determinante da liquidação, nos moldes em que foi efectuada.
- 6.11. Com efeito, como se refere no Acórdão do STA n.º 0407/15, de 04-05-2016 (Relator FRANCISCO ROTHES), *“como tem vindo a decidir este Supremo Tribunal, «[e]mbora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro» (...). No caso sub judice, foi a AT a efectuar a liquidação adicional na sequência da correcção (...), após inspecção tributária, (...). A alegação de que a AT incorreu em erro ao considerar que às referidas facturas não correspondem operações reais integra vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, ou seja, vício por divergência entre os pressupostos de que o autor do acto partiu para praticar o acto (liquidação adicional) e a sua efectiva verificação na situação em concreto, consistindo no facto de no acto praticado se terem considerado factos não provados ou desconformes com a realidade. Ora, tendo presente que tais factos foram invocados pela AT para contrariar os factos*

*declarados pela (...) Recorrente (...), não vemos motivo para excluir tal vício do âmbito do erro imputável aos serviços a que alude a 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT”.*⁴

6.12. Como referido na decisão arbitral nº P 676/2023-T, “(...) a revisão oficiosa, (...), pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. (...). Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária atuar em plena conformidade com a lei. Por outro lado, como é evidente, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela Autoridade Tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo contribuinte na formulação do pedido de impugnação judicial. Sendo que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do entendimento adotado pela Administração na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa” (sublinhado nosso).⁵

6.13. Sendo de 4 anos, a contar da liquidação, o prazo de revisão oficiosa, por erro imputável aos serviços, previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78º da LGT e sendo as liquidações de IVA e juros aqui impugnadas datadas de 10, 11 e 12 de Julho de 2023, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 16-02-2024, considera-se o mesmo tempestivo.

⁴ Vide, por todos e com numerosa indicação de jurisprudência, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 06-02-2013, proferido no processo n.º 839/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11-03-2014.

⁵ Neste sentido, o que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e Leonardo Marques dos Santos, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. II, págs. 14 e segs).

- 6.14. Assim, tendo o indeferimento do pedido de revisão oficiosa sido notificado, à Requerente, em 23-09-2024 e o PPA sido apresentado em 05-01-2025, considera-se o mesmo tempestivo (dado que tendo o termo do prazo coincidido com as férias judiciais o mesmo se reportará para o primeiro dia útil seguinte).
- 6.15. Nestes termos, cumpre agora decidir a qual das Partes assiste razão, dando para o efeito resposta à questão de se saber se os serviços prestados pela Requerente ao seu cliente B..., SA (VAT...), descritos nas respectivas facturas como relativos à “*fabricación de diversas piezas para montaje en planta según plano*” [relacionados, segundo alega a Requerida, com a execução e montagem de tubagens de novas linhas nas instalações da C... (em Santarém) e nas instalações da D... (em ...)], devem ou não ser enquadrados como serviços de construção civil efectuados num imóvel localizado em Portugal (como defende a Requerida no RIT) e, em consequência, saber se as operações se devem considerar localizadas em território nacional, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA) e aí sujeitas a IVA, tendo em conta que a entidade adquirente dos serviços (a B...) é uma entidade não residente e sem estabelecimento estável em território nacional e, por isso, não ser possível aplicar a regra de inversão estabelecida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, invocada (ainda que não de forma expressa) pela Requerente nas faturas emitidas (*IVA autoliquidado*).
- 6.16. Cumpre analisar.

Da localização das operações

- 6.17. De acordo com o disposto no artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do Código do IVA, “*são tributáveis as prestações de serviços efectuadas 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 (...)*” sendo que, nos

termos do disposto no n.º 8, alínea a) do mesmo artigo do Código do IVA, é referido que *“não obstante o disposto no n.º 6, são tributáveis as (...) prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo (...)”* (sublinhado nosso).

6.18. A este respeito, esclarece a Informação Vinculativa (IV) n.º 27711 (com despacho de 2025-03-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação), sobre as regras de localização das prestações de serviços relacionadas com imóveis, que são sujeitas a IVA *“as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal [cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA]. A prestação de serviços que se traduz na execução de trabalhos em imóvel, por parte de um subempreiteiro, ao abrigo da celebração de um “contrato de empreitada de obra particular”, constitui uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, por se tratar de uma operação efetuada a título oneroso que não constitui uma transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de bens. E, tratando-se de prestações de serviços relacionadas com um imóvel, há que atender às regras de localização específicas prescritas na alínea a) do n.º 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, as quais, sinteticamente, estabelecem que as prestações de serviços relacionadas com um imóvel se consideram localizadas e tributadas no lugar onde está situado o imóvel. (...)”* (sublinhado nosso).

6.19. A mesma IV refere que “sobre o conceito de prestações de serviços relacionadas com um imóvel, o n.º 1 do artigo 31.º-A do (...) Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, dispõe que os serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens” e que “considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente direta com bens imóveis nos seguintes casos: a) Quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços; b) Quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem. Mais à frente, o n.º 2 do referido artigo 31.º - A, enumera algumas prestações de serviços consideradas como sendo relacionadas com imóveis, nomeadamente as (...) que incluem (...) obras de construção e demolição efetuadas num edifício ou em partes de um edifício” [alínea c)], (...) obras de construção e demolição efetuadas em estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins” [alínea d)], a manutenção, renovação e reparação de um edifício ou de partes de um edifício, incluindo trabalhos como limpeza, revestimento de pavimentos e paredes com ladrilhos, aplicação de papel em paredes e assentamento de soalhos” [alínea k)], a manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins” [alínea l)].(...)” (sublinhado nosso).

6.20. Com efeito, a Diretiva 2006/112/CE, no seu artigo 45º (prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, refere que “o lugar das prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel, incluindo as prestações de agentes imobiliários e de peritos, e, bem assim, as prestações tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos em imóveis, como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitectos e de gabinetes técnicos de fiscalização, é o lugar onde o bem está situado” (sublinhado nosso).

6.21. Como se refere na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo nº 373/2020-T, de 09-08-2021, a propósito de serviços de construção civil mas que também aborda a questão dos serviços relativos a bens imóveis para efeitos de IVA), “(...) a inexistência de uma

*definição de bem imóvel para efeitos de IVA no contexto europeu, com implicações nesta e em múltiplas outras questões, nomeadamente em relação a isenções e à localização das operações, suscitou a intervenção legislativa que, após alguma jurisprudência do Tribunal de Justiça (...), se materializou na alteração do acima referido Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013, do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que aditou dois artigos – o artigo 13.º-B e o artigo 31.º-A – com o recorte dos conceitos de **bens imóveis** e de **prestações de serviços relacionadas com bens imóveis** para efeitos de IVA. A positivação destas noções visou assegurar o tratamento uniforme das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, para o que, segundo o Considerando 12) do citado Regulamento n.º 1042/2013, se tornou necessário definir o conceito de bens imóveis com a especificação da proximidade necessária para que exista uma relação com um bem imóvel, através da enumeração exemplificativa de operações caracterizadas como **serviços relacionados com bens imóveis**” (negrito e sublinhado nosso).*

- 6.22. Com efeito, de acordo com o disposto artigo 13.º-B do Regulamento de Execução, “*para a aplicação da Diretiva 2006/112/CE, consideram-se «bens imóveis»: a) Qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real; b) Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado; c) Qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores; d) Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção*”.
- 6.23. Por outro lado, no contexto da aplicação das regras de localização (incidência espacial) das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, o n.º 1 do artigo 31º-A do Regulamento de Execução determina ainda que “*os serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 47.o da Diretiva 2006/112/CE incluem apenas os serviços*

que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens. Considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente direta com bens imóveis (...) quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços, (...) quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem” (sublinhado nosso).

- 6.24. Já o seu n.º 2 refere que “o n.º 1 abrange, em especial, o seguinte: a) A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício destinadas a um determinado terreno, independentemente de o edifício estar ou não construído; b) A prestação de serviços de fiscalização no local ou de serviços de segurança; c) A construção de um edifício num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas num edifício ou em partes de um edifício; d) A construção de estruturas permanentes num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas em estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins; e) Os trabalhos efetuados em terrenos, incluindo serviços agrícolas tais como a mobilização dos solos, a sementeira, a rega e a fertilização; f) O estudo e avaliação do risco e da integridade dos bens imóveis; g) A avaliação dos bens imóveis, incluindo quando tal serviço for necessário para efeitos de seguros, para determinar o valor de um bem utilizado como garantia de um empréstimo ou para avaliar os riscos e danos no âmbito de litígios; h) A locação ou o arrendamento de bens imóveis, com exceção dos abrangidos pela alínea c) do n.º 3, incluindo a armazenagem de bens numa parte específica do bem afeta ao uso exclusivo do destinatário; i) A prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, incluindo o direito a permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica e direitos afins; j) A atribuição e a transmissão de direitos, com exceção dos abrangidos pelas alíneas h) e i), para a utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel, incluindo a licença para utilizar parte de um bem, como a concessão de direitos de pesca e de caça ou o acesso a salas de espera nos aeroportos, ou ainda a utilização de uma infraestrutura pela qual são cobradas portagens, por

*exemplo, pontes e túneis; k) A manutenção, renovação e reparação de um edifício ou de partes de um edifício, incluindo trabalhos como limpeza, revestimento de pavimentos e paredes com ladrilhos, aplicação de papel em paredes e assentamento de soalhos; l) **A manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins; m) A instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos que, após a instalação ou montagem, possam ser considerados bens imóveis; n) A manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamentos no caso de estes poderem ser considerados bens imóveis; o) A gestão de bens imóveis, com exceção da gestão de carteiras de investimentos imobiliários abrangida pelo n.º 3, alínea g), que consista na exploração de bens imobiliários de natureza comercial, industrial ou residencial pelo proprietário dos bens ou em seu nome; p) A intermediação na venda ou na locação ou arrendamento de bens imóveis e na constituição ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), com exceção da intermediação abrangida pelo n.º 3, alínea d); q) Os serviços jurídicos relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), como atividades notariais, ou a elaboração de contratos de compra e venda de bens imóveis, ainda que a operação subjacente que resulta na alteração jurídica da propriedade não se venha a verificar” (negrito nosso).***

- 6.25. Por seu turno, no seu n.º 3 refere-se que “o n.º 1 não abrange (...) a) *A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício desde que não sejam destinadas a um determinado terreno; b) A armazenagem de bens num bem imóvel, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário; c) A prestação de serviços publicitários, mesmo que envolva a utilização de bens imóveis; d) A intermediação nas prestações de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, se o intermediário agir em nome e por conta de outra pessoa; e) A colocação à disposição de um stand numa feira ou local de exposição, em conjunto com outros serviços afins*

destinados a permitir a exposição dos produtos, como a conceção do stand, o transporte e a armazenagem dos produtos, o fornecimento de máquinas, a instalação de cabos, os seguros e os serviços publicitários; f) A instalação ou montagem, manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamento que não façam, ou não venham a fazer, parte dos bens imóveis; g) A gestão de carteiras de investimentos imobiliários; h) Os serviços jurídicos, com exceção dos abrangidos pelo n.o 2, alínea q), relacionados com contratos, designadamente aconselhamento sobre os termos de um contrato de transferência de bens imóveis, sobre a execução de um contrato dessa natureza ou a comprovação da sua existência, se esses serviços não estiverem especificamente relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária”.

6.26. Citando ainda a Decisão Arbitral identificada no ponto 6.21., supra, “do cotejo dos artigos 31.º-A do Regulamento de Execução e 199.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA ressalta que a delimitação de prestações de serviços relacionadas com bens imóveis enumeradas no artigo 31.º-A do Regulamento tem uma latitude consideravelmente superior à dos serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis”, previstos no artigo 199.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA, cuja interpretação está aqui em causa. No primeiro caso, são abrangidos múltiplos serviços, de natureza variável, como os referentes a projetos, hotelaria, intermediação e serviços jurídicos que não têm qualquer relação, a não ser de mera causalidade indireta, com serviços de construção. Ainda assim, no que ao presente caso releva, interessa reter que é sempre exigida uma conexão próxima com um bem classificado como imóvel”.

6.27. E, ainda como se refere na mesma Decisão Arbitral, neste âmbito “importa (...) considerar a jurisprudência desenvolvida pelo Tribunal de Justiça sobre a noção de bens imóveis na aceção do IVA, embora seja anterior às definições introduzidas pelo

Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 no artigo 13.º-B⁶, pois está na base dessa alteração legislativa e mantêm-se atuais os seus pressupostos.

Começa por destacar-se, neste âmbito, o processo de reenvio prejudicial C-315/00, de 16 de janeiro de 2003, Rudolf Maierhofer, a propósito da locação de edifícios pré-fabricados, de um ou dois andares, passíveis de serem desmontados e reconstruídos. O Tribunal de Justiça declarou que a interpretação do conceito não pode depender “daquela que é feita pelo direito civil de um Estado-Membro” (ponto 26) e que a qualificação de um bem como móvel implica a fácil deslocação, como sucede no caso de caravanas, tendas e habitações ligeiras de lazer.⁷ Ao invés, entende serem de qualificar como bens imóveis os edifícios pré-fabricados assentes em suportes de betão, por: (i) por configurarem construções implantadas no solo, sem prejuízo de poderem ser reutilizadas noutra local, e por (ii) não poderem ser facilmente desmontáveis e deslocáveis.⁸ Contudo, entende não ser necessário que as construções estejam implantadas no solo de forma indissociável.⁹

Subsequentemente, no processo C-428/02, Fonden Marselisborg, com acórdão de 3 de março de 2005, sobre a qualificação de lugares para embarcações em terra e na água, o Tribunal de Justiça qualifica-os como bens imóveis, no primeiro caso porque o solo utilizado para a recolha das embarcações é um bem imóvel e no segundo caso, quanto aos lugares na água, porque o facto de o terreno da doca estar total ou parcialmente submerso não se opõe à sua qualificação como bem imóvel. Aduz que a operação de locação dos lugares para embarcações “não incide sobre uma quantidade de água qualquer, mas sobre uma porção determinada da referida doca. Esta superfície coberta de água está delimitada de forma permanente e não pode ser deslocada”, de onde deriva que um lugar numa doca obedece à definição de bem imóvel.¹⁰

Por fim, compulsava-se o acórdão, de 7 de setembro de 2006, proferido no processo C-166/05, Rudi Heger, sobre a cessão de licenças de pesca, que analisa um aspeto

⁶ Do Regulamento original, n.º 282/2011.

⁷ Vide a este respeito o processo C-60/96, de 7 de setembro de 1997 (ação por incumprimento Comissão/França).

⁸ No caso concreto, para a desmontagem era necessário recorrer a 8 pessoas durante 10 dias.

⁹ Pontos 30 a 31 do acórdão C-315/00, Rudolf Maierhofer.

¹⁰ Pontos 32 a 35 do acórdão C-482/02, Fonden Marselisborg.

*fundamental que se prende com o vínculo que une os serviços aos bens imóveis, para que estes possam ser considerados **serviços relativos a bens imóveis**, de que se transcreve um excerto (...): (negrito nosso)*

“20 No que respeita ao conceito de «bem imóvel», há que referir que uma das características essenciais de um bem deste tipo é que o mesmo está ligado a uma porção determinada da superfície terrestre. A este respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que um terreno delimitado de forma permanente, mesmo submerso, pode ser qualificado de bem imóvel [...]. 21 Direitos de pesca como os adquiridos e revendidos pela Heger permitem exercer tal direito em certos sectores bem determinados do curso de água em causa. Estes direitos, que não dizem respeito às quantidades de água que correm no rio e se renovam sem cessar, mas a determinadas zonas geográficas em que os referidos direitos podem ser exercidos, estão assim ligados a uma superfície coberta de água delimitada de forma permanente. 22 Por conseguinte, os sectores do rio sobre os quais incidem as referidas licenças de pesca devem ser considerados «bens imóveis» na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. 23 Nestas condições, há que verificar ainda se o vínculo que une o serviço em questão a estes bens imóveis é suficiente. Com efeito, seria contrário à economia do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [correspondente ao atual artigo 47.º da Diretiva IVA] incluir no âmbito de aplicação desta regra especial qualquer prestação de serviços que apresente uma conexão, mesmo muito ténue, com um bem imóvel, dado que um grande número de serviços está ligado, de uma forma ou de outra, a um bem imóvel. 24 Assim, apenas as prestações de serviços que apresentem uma relação suficientemente directa com um bem imóvel são abrangidas pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Tal relação caracteriza, aliás, todas as prestações de serviços enumeradas nesta disposição. 25 (..). Além disso, o local em que se situa o imóvel corresponde ao local de efectivação final do serviço” (sublinhado nosso).

6.28. Assim, pode concluir-se do acima exposto (e como refere a Requerida na Resposta) que “como se aduz na decisão arbitral proferida no processo n.º 58/2024-T, o conceito de imóvel para efeitos de IVA não se reconduz ao conceito de edifício. O artigo 13º-B do

*Regulamento de execução (282/2011) recorta um conceito de imóvel de considerável latitude no qual se inscreve **qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado***”(negrito nosso).

6.29. E ainda a propósito de bens imóveis, citando a decisão proferida no processo âmbito do processo n.º 885/2023-T, de 29-03-2024, na qual estavam em causa tanques de grande dimensão, os quais, para serem deslocados, precisavam de desmontagem e montagem (e que a Requerida também cita na Resposta), se refere que “*Embora este conceito se reporte especificamente ao n.º 1 do artigo 12.º da Directiva n.º 2006/112/CE não é de excluir a possibilidade de a referida lei de autorização legislativa o ter utilizado, pois é, pelo menos, um dos sentidos possíveis do conceito de «edifício». Desta perspectiva, a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA não será organicamente inconstitucional, ao aplicar-se à generalidade de construções incorporadas no solo. Por outro lado, segundo a jurisprudência do TJUE (designadamente o acórdão de 28-02-2019, processo n.º C-278/18, n.º 23), a propósito do conceito de incorporação no solo, relativo a «bens imóveis», para efeitos da Directiva n.º 2006/112/CE, é no sentido de que «não implica que os objetos em questão devam estar indissociavelmente incorporados no solo. Basta que não sejam móveis nem facilmente deslocáveis (v., neste sentido, Acórdãos de 16 de janeiro de 2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, n.ºs 32 e 33, e de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, n.º 23). No caso em apreço, é de considerar estar-se perante uma situação de incorporação no solo, à luz desta jurisprudência do TJUE, uma vez que se está perante tanques de grandes dimensões, assentes numa base de betão, e, como referiu a própria Requerente, (...) dadas as dimensões dos bens é uma situação pouco prática a transferência dos tanques metálicos e pela definição de bens móveis como os bens, de natureza tangível, que pelas suas características podem ser facilmente transportados de um local para outro sem perder a sua integridade, consideramos que efectivamente os bens são de natureza imóvel. Assim, perante a reconhecida dificuldade de deslocação dos tanques, afigura-se que se está perante aquisição de serviços de construção civil e de reparação de bens imóveis, à face*

da jurisprudência do TJUE (...). Apreciando a globalidade desta fundamentação, percebem-se as razões essenciais que levaram a Autoridade Tributária e Aduaneira a enquadrar a situação na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que são o facto de, no seu entendimento, se estar perante bens imóveis, para cuja construção foram realizados trabalhos de construção civil” (sublinhado nosso).

6.30. Nestes termos, face ao acima exposto, entende-se que os serviços prestados pela Requerente à B... devem ser considerados serviços prestados sobre bens imóveis e, nessa medida, para efeitos de IVA, dizem respeito a operações localizadas em território nacional conforme disposto na alínea a) do nº 8 do artigo 6º do Código do IVA. Como resulta da matéria de facto provada nos autos, está em causa a instalação, por via de soldadura, ou seja, de forma fixa, de tubagens a grandes equipamentos industriais instalados e também eles fixados numa estrutura de betão que, inequivocamente, faz parte integrante de um bem imóvel. A própria Requerente reconhece que se tratou de uma operação de engenharia de grande porte – megaoperação – e que a mesma foi de elevada complexidade, o que é, desde logo, evidenciado pelo considerável custo, superior a 319 mil euros, só na parte relativa às tubagens. Neste contexto, afigura-se evidente que remover, transportar e relocalizar os ditos equipamentos e tubagens não será tarefa fácil e muito menos pouco dispendiosa, pelo que à luz das normas do direito da União Europeia e da interpretação (das mesmas) feita pelo Tribunal de Justiça estamos perante prestações de serviços realizadas sobre bens imóveis, tal como enquadradas no RIT.

6.31. Por outro lado, a resposta facultada pela Requerida através do e-balcão não colide com o entendimento acima exposto, pois este depende de uma realidade concreta que a Requerente não explicitou na questão aí formulada, tendo a AT fornecido, de forma genérica, um enquadramento jurídico-tributário. Assim, além de não se tratar de uma informação vinculativa (v. artigo 68.º da LGT), a informação disponibilizada não incidiu sobre a situação fáctica correspondente à real natureza das operações praticadas pela Requerente.

Regra da inversão do sujeito passivo de IVA

- 6.32. Como acima já foi referido, e resulta do probatório, a Requerente invoca nas facturas emitidas, ainda que não de forma expressa, a regra de inversão estabelecida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, porquanto faz menção a “*IVA autoliquidado*”.
- 6.33. A este respeito, concordamos com o referido pelos SIT no RIT de que “*(...) tendo em conta que o adquirente (B...) é uma entidade não residente e sem estabelecimento estável em território nacional, não se pode aplicar a regra de inversão estabelecida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (...)*” atentos os argumentos que, a seguir, se apresentam.
- 6.34. Com efeito, e como se refere na Informação Vinculativa identificada no ponto 6.18., supra (a propósito da regra da inversão do Sujeito Passivo), “*estabelece a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), serem sujeitos passivos do imposto (...) as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços (...)*” sendo que, “*de harmonia com a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos de imposto 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*” (sublinhado nosso).
- 6.35. Assim, refere-se na IV identificada no ponto anterior que “*a referida regra de inversão do sujeito passivo aplica-se quando, cumulativamente, se verificarem as seguintes condições: i) Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil [englobando todo o conjunto de atos necessários à concretização de uma obra, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho (...)]; ii) O adquirente ser sujeito*

passivo de IVA, em território nacional e, aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA. (...)”.

- 6.36. Neste sentido, refere o Acórdão do TCAS n.º 743/12.6BELRS, de 14-10-2021 (relator VITAL LOPES) que “1. *No regime de inversão do sujeito passivo, também designado de “reverse charge”, o adquirente dos serviços substitui-se ao prestador na liquidação (e entrega) do IVA devido pela operação facturada.* 2. *A regra de inversão prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, (...), só opera em razão de dois factores: o tipo de serviços prestados (“serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada”) e o tipo de adquirente/ cliente dos serviços fornecidos (“pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto”). (...)*”
- 6.37. Como se refere na Informação Vinculativa n.º 23524 (por despacho de 2023-03-16, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação), “*importa ainda referir alguns aspetos da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, relativamente ao que aí se considera serviços de construção civil, e bem assim acerca do respetivo Anexo I, onde consta a “Descrição das categorias e subcategorias de obras e trabalhos, e respetivas qualificações profissionais mínimas exigidas para a execução de empreitadas de obras públicas”, a que se refere o n.º 2 do seu artigo 6.º Assim, nos termos do artigo 3.º, “para efeitos da presente lei, entende-se por «Atividade da construção» a atividade que tem por objeto a realização de obras, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização, «Obra» a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis”, «Categorias» os diversos tipos de obra e trabalhos especializados compreendidos nas habilitações dos empreiteiros de obras públicas, «Subcategorias» as obras ou trabalhos especializados em que se dividem as categorias, compreendidos nas habilitações dos empreiteiros de obras públicas. Conforme consta do Anexo I da Lei n.º 41/2015, de 3 de*

junho, serviços de construção civil consta nas várias categorias e subcategoria, designadamente a «1.ª categoria - Edifícios e património construído: 1.º Estruturas e elementos de betão; 2.ª Estruturas metálicas; 3.ª Estruturas de madeira; 4.ª Alvenarias, rebocos e assentamento de cantaria; 5.ª Estuques, pinturas e outros revestimentos; 6.ª Carpintarias; [...]»”.

6.38. Como acima já concluído, no caso em análise, os serviços prestados pela Requerente estão enquadrados como serviços de construção civil, mas para que a regra da inversão prevista na alínea j) do nº 1 do art.º 2.º do Código do IVA pudesse ser aplicada, era necessário que a B... fosse uma pessoa colectiva das referidas na alínea a) daquele artigo e que dispusesse de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional o que, segundo se deu como provado, não acontece.

6.39. Nestes termos, não poderia ocorrer a referida inversão da liquidação de IVA, pelo que se conclui pela conformidade das liquidações adicionais de IVA e juros, efectuadas pelos SIT no âmbito da acção inspectiva, determinando-se a sua manutenção.

6.40. Em consequência, conclui-se pela improcedência do pedido arbitral.

Do pedido de reembolso e juros indemnizatórios

6.41. Como consequência da improcedência do pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros aqui impugnadas, improcede o pedido de reembolso da quantia total alegadamente suportadas (EUR 83.550,18), bem como improcede o pedido de juros indemnizatórios.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.42. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.42.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

6.42.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.43. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja integralmente atribuída a responsabilidade por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT e artigo 4º, nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, com as consequências daí decorrentes.

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decide este Tribunal Arbitral Colectivo:

7.1.1. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter no ordenamento jurídico, as liquidações adicionais de IVA e juros impugnadas, no montante total de EUR 83.550,18, bem como manter o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentada;

7.1.2. Em consequência, julgar improcedente o pedido de reembolso das quantias alegadamente suportadas, no montante total de EUR 83.550,18, bem como o pedido de juros indemnizatórios;

7.1.3. Condenar a Requerente no pagamento integral das custas.

Valor do processo: Tendo em consideração o acima exposto nesta decisão, bem como o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 83.550,18, por ser este o valor atribuído pela Requerente, não contestado pela Requerida.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 2.754,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Junho de 2025

Árbitro Presidente

Alexandra Coelho Martins

Árbitro Vogal e Relatora

Sílvia Oliveira

Árbitro Vogal

Catarina Belim