

Acórdãos STA

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 01174/12.3BELRA
Data do Acórdão: 05-02-2025
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: CATARINA ALMEIDA E SOUSA
Descritores: IMPUGNAÇÃO JUDICIAL
IVA
VALOR
TRIBUTÁVEL
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Sumário: I - O nº 6 do artigo 16º do CIVA estabelece o que está excluído do valor tributável da prestação de serviços, evidenciando-se, na alínea c), *“As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas”*.
II - No caso, para que os valores relativos às infraestruturas elétricas e telefónicas do loteamento em causa fossem excluídos do valor tributável da prestação de serviços, como defende a Recorrida, para além da despesa ser suportada em benefício de terceiro, o registo da despesa deveria constar em adequadas contas de terceiros que permitissem identificar o terceiro em nome e por conta de quem a despesa foi suportada.

Nº Convencional: JSTA000P33225
Nº do Documento: SA22025020501174/12
Recorrente: AT – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Recorrido 1: A..., LDA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:

Acordam, em conferência, os juízes que compõem a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I – RELATÓRIO

A **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade **A..., Lda**, na sequência do despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IVA, no montante de € 21.644,41, e juros compensatórios, no montante de € 1.019,96, do período 200909T, e, bem assim, contra as liquidações de juros compensatórios de IVA dos períodos 200909T, 200912T, 201003T, 201006T e 201009T, no montante de € 2.591,75, tudo perfazendo o valor global de € 25.256,12.

A Recorrente, Fazenda Pública, apresentou **alegações** que **concluiu** nos seguintes termos:

I – Está em causa, no presente recurso, saber se podem abater ao valor tributável para efeitos de IVA os encargos com a

adjudicação de serviços de infraestruturas elétricas e telefónicas, suportados pela Impugnante, no âmbito do contrato de empreitada, através do qual se obrigou a executar as obras de urbanização do loteamento nº .../99.

II. Está, igualmente, aqui em causa saber se são devidos juros compensatórios em resultado da não entrega do imposto devido no prazo legal a que a impugnante estava obrigada – período 0909T.

III. A douda sentença recorrida suportou-se, unicamente, para decidir pela anulação das liquidações na aplicação no princípio da neutralidade que resulta do artigo 1º da Diretiva IVA e do artigo 19º do Código do IVA, de acordo com os quais o imposto é aplicável a toda a cadeia económica, para incidir sobre o consumidor final.

IV. Em 27/abr.2007, a Impugnante, na qualidade de empreiteira, celebrou com AA, na qualidade de dona da obra, pelo valor de €820.000,00, um contrato de empreitada, para execução das obras de urbanização do loteamento nº 4/99, que incluía “os trabalhos preparatórios ou complementares que forem necessários à sua execução, inclusive estudos, projetos e despesas de licenciamento inerentes ao projeto de loteamento mencionado na cláusula anterior”.

V. Para execução das infraestruturas elétricas e telefónicas, a Impugnante recorreu aos serviços de duas sociedades, em regime de subempreitada, a B..., Lª e C..., Lª, pelos valores de €38.878,00 e €93.650,57, respetivamente, que foram lhes pagos.

VI. Aqueles custos de €38.878,00 e de €93.650,57, com obras das infraestruturas elétricas e telefónicas, não foram aceites pela Autoridade Tributária.

VII. No âmbito da execução do loteamento a Impugnante suportou custos que ascenderam ao montante global de €371.387,55, traduzidos, concretamente, na cedência de um prédio urbano ao município, em custos com garantias bancárias, taxas e licenças urbanísticas e na adjudicação de empreitada das infraestruturas elétricas e telefónicas.

VIII. Relativamente ao preço recebido de €820.000,00 (através da dação de dois imóveis), a Impugnante faturou ao dono da obra €498.224,58 e suportou encargos e custos no valor global de €371.387,55, pelo que, uma vez que os custos e valor faturado excedem o preço recebido, não há IVA em falta, e assim foi decidida a anulação da liquidação de IVA no montante de €21.644,41.

IX. A Autoridade Tributária considerou serem devidos juros compensatórios em relação a cada uma das faturas emitidas pela Impugnante no âmbito do contrato de empreitada, por entender que o IVA deveria ter sido liquidado aquando da celebração da escritura de dação em pagamento, em 17/jul./2009.

X. Nos termos do disposto no nº 1 do artigo 16º do Código do IVA, “o valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto é o valor total da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro” e o seu nº 5 dispõe que “o valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto inclui”: a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado; b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuadas por conta do cliente; c) As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.

XI. Estão excluídos daquele valor tributável, de acordo com o nº 6 daquele artigo 16º, entre outros, “As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas” - al. c).

XII. Este conceito de valor tributável corresponde à noção de contraprestação definida na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/nov. que, no seu artigo 73º, determina que aquela contraprestação engloba tudo o que o fornecedor ou prestador tenha recebido ou deva receber do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

XIII. A Impugnante suportou os encargos com a adjudicação dos serviços das infraestruturas elétricas e telefónicas, no valor de €132.528,57, que lhe foram faturados com IVA, imposto que posteriormente deduziu.

XIV. A natureza destas despesas, bem como o facto de terem sido efetuadas em nome e por conta da Impugnante, não se enquadram nas situações de exclusão do valor tributável previstas no nº 6 do artigo 16º do Código do IVA.

XV. As prestações aqui em causa deram lugar ao pagamento em data anterior à sua conclusão, por meio de dação em pagamento, em 17/jul./2009, pelo que a exigibilidade do imposto ocorreu nesta data e, não, nas datas das faturas emitidas em função dos trabalhos realizados, de acordo com o disposto no artigo 8º, nº 1,

al. c) do Código do IVA - se a prestação de serviços der lugar a pagamento em data anterior à da emissão da fatura, a exigibilidade ocorre no momento do seu recebimento.

XVI. Sempre que se verifique um adiantamento por conta do valor da prestação de serviços ainda não concluída, o imposto é devido e torna-se exigível na data em que o mesmo se verificou.

XVII. A norma do artigo 16º do Código do IVA define a base tributável/ valor tributável, não se opõe ao princípio de neutralidade, é aqui aplicável, pelo que, como acima referido, este valor abarca toda a contraprestação objeto do contrato de empreitada.

XVIII. Os JC são devidos sempre que por facto imputável ao sujeito passivo for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto – cfr. artigo 96º, nº 1 do Código do IVA.

XIX. A impugnante não procedeu, na data da escritura de dação em pagamento, à liquidação do IVA que se mostrava devido, calculado sobre a diferença entre o valor recebido e o valor faturado bem como à sua entrega ao Estado até 15/nov./2009.

XX. Relativamente às faturas nºs ..., os JC são devidos, sendo o seu valor contado a partir da data-limite para entrega da declaração periódica do período 0909T, até ao suprimimento da falta.

XXI. A douda sentença recorrida incorreu, em erro de julgamento por errada aplicação do direito, em violação das normas dos artigos 8º, nº 1, 16º, nºs 1 e 5, e 96º todos do Código do IVA.

TERMOS em que, com o doudo suprimimento de V. Ex.ªs. deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, substituída por outra que decida pela legalidade da liquidação adicional de IVA e respetivos juros compensatórios, relativamente ao período 0909T.

Assim, será feita a costumada

JUSTIÇA!

*

Não há registo de contra-alegações.

*

A Exma. Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

*

Vem o processo submetido à conferência desta Secção do Contencioso Tributário para decisão.

*

II – FUNDAMENTAÇÃO

- De facto

É a seguinte a matéria de facto constante da sentença recorrida:

“Com interesse para a decisão da causa, julgam-se provados os seguintes factos:

1. Com data de 27.04.2007 foi subscrito instrumento escrito designado por “Contrato de Empreitada”, com o seguinte teor *[cf. documento n° 4 junto com a petição inicial]*:

CONTRATO DE EMPREITADA

[IMAGEM]

Entre:

[IMAGEM]

2. Com data de 19.06.2007 foi emitido instrumento escrito designado por “Alvará de Loteamento N.º ...07 - LOT. N.º.../1999”, com o seguinte teor *[cf documento n° 3 junto com a petição inicial]*:

[IMAGEM]

3. Com data de 22.02.2008 foi subscrito instrumento escrito designado por “Contrato de Empreitada de Obras Particulares”, com o seguinte teor *[cf. Documento n°5 junto com a petição inicial]*:

[IMAGEM]

4. Com data de 07.04.2008 foi emitida fatura com o seguinte teor *[cf. documento n°8 junto com a petição inicial]*:

[IMAGEM]

5. Com data de 07.04.2008 foi emitida fatura com o seguinte teor *[cf. Documento n° 13 junto com a petição inicial]*:

[IMAGEM]

6. Com data de 15.07.2008 foi emitida fatura com o seguinte teor
[cf. Documento n°7 junto com a petição inicial]:

[IMAGEM]

7. Com data de 15.07.2008 foi emitida fatura com o seguinte teor
[cf. Documento n° 12 junto com a petição inicial]:

[IMAGEM]

8. Com data de 17.12.2008 foi emitida fatura com o seguinte teor
[cf. Documento n°6 junto com a petição inicial]:

[IMAGEM]

9. Foi emitido instrumento escrito designado por “Extracto de Conta Corrente”, com o seguinte teor *[cf documento n° 9 junto com a petição inicial]:*

[IMAGEM]

10. Com data de 17.12.2008 foi emitida fatura com o seguinte teor *[cf. Documento n° 10 junto com a petição inicial]:*

[IMAGEM]

11. Com data de 17.12.2008 foi emitida fatura com o seguinte teor *[cf. Documento n° 11 junto com a petição inicial]:*

[IMAGEM]

12. Foi emitido instrumento escrito designado por “Extracto de Conta Corrente”, com o seguinte teor *[cf. documento n° 14 junto com a petição inicial]:*

[IMAGEM]

13. Em 17.07.2009 foi celebrada escritura pública de “Dação em Pagamento”, com o seguinte teor *[cf. documento n° 2 junto com a petição inicial]:*

[IMAGEM]

14. Com data de 20.01.2011 foi emitido instrumento escrito designado por “Relatório de Inspeção Tributária”, com o seguinte teor *[cf fls. 19 a 20 do Processo de Recurso Hierárquico (PRG) junto aos autos]:*

[IMAGEM]

(...)

[IMAGEM]

15. Em nome da Impugnante foram emitidas liquidações de juros compensatórios de IVA dos períodos 200909T, 200912T, 201003T, 201006T e 201009T, no montante total de € 2.591,75, bem como de IVA, no montante de € 21.644,41, e juros compensatórios, no montante de € 1.019,96 do período 200909T *[cf fls. 67 a 81 do Procedimento de Reclamação Graciosa (PRG) junto aos autos]*,

16. Em 04.07.2011, a Impugnante deduziu reclamação graciosa contra as liquidações impugnadas *[cf. fls. 4 a 9 do PRG junto aos autos]*.

17. Em 19.09.2011, a reclamação que antecede foi indeferida *[cf. fls. 80 do PRG junto aos autos]*.

18. Em 13.10.2011, a Impugnante interpôs recurso hierárquico contra o indeferimento da reclamação graciosa *[cf. fls. 4 a 16 do PRH junto aos autos]*.

19. Com data de 11.06.2012 foi emitido, pela Divisão de Administração da Direção de Serviços do IVA, instrumento escrito designado por “Informação”, com o seguinte teor *[cf. documento n° 1 junto com a petição inicial]*:

[IMAGEM]

20. Sobre a informação constante do ponto antessente recaiu parecer e despacho com o seguinte teor *[cf. documento n° 1 junto com a petição inicial]*:

[IMAGEM]

21. Em 02.08.2012, a Impugnante foi notificada do indeferimento do recurso hierárquico *[cf. documento n° 1 junto com a petição inicial]*.

22. A presente ação deu entrada neste Tribunal em 02.10.2012 *[cf. fls. 1 do processo físico]*,

*

Inexistem factos dados como não provados com interesse para a decisão da causa.

*

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

A decisão da matéria de facto efetuou-se mediante o recorte dos factos pertinentes para o julgamento da presente causa em função da sua relevância jurídica, atentas as várias soluções plausíveis de direito, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, e sobretudo com base no exame dos documentos juntos aos autos e dos elementos que se encontram integrados no processo administrativo, cuja veracidade não foi colocada em causa, e na prova testemunhal, conforme se indicou ao longo dos factos provados.

A prova testemunhal também foi apta a formar a convicção do Tribunal na medida em que as testemunhas inquiridas prestaram depoimentos credíveis, demonstrando coerência com os documentos juntos aos autos e que constam dos diversos pontos do probatório.

Com efeito, a testemunha BB, que colaborou com a sociedade Impugnante na organização da sua contabilidade nos anos de 2008, 2009 e 2010, disse ter conhecimento da dação realizada. Mais referiu que a sociedade Impugnante ficou responsável pela realização da totalidade das infraestruturas do loteamento dos ..., em ..., que incluía a realização de estradas, arranjos, caixas de saneamento, as comunicações e a eletricidade. Disse que, para a execução dos diversos serviços de especialidades, a sociedade Impugnante subcontratou os trabalhos, sendo que as comunicações e a parte elétrica foram executados por dois subempreiteiros. Destacou que tais serviços fazem parte integrante do loteamento, os quais têm que ser realizados e aceites pela câmara, mencionando que as próprias garantias bancárias garantem, também, estas infraestruturas. Referiu, ainda, que a sociedade Impugnante não realizou diretamente nenhum dos serviços (arruamentos, saneamento, comunicações, eletricidade) porque não tinha alvará para a execução dos mesmos, motivo pelo qual recorreu à subcontratação de outras empresas para o efeito.

Por sua vez, a testemunha CC disse que, pese embora não trabalhe para a sociedade Impugnante, conhece-a porque um dos seus sócios, DD, é seu patrão. Referiu esta testemunha que a A... não tinha meios próprios para a realização de obras relacionadas com loteamentos, sendo que, para a respetiva execução, recorria a outras empresas. Destacou que a sociedade Impugnante, à semelhança de outras empresas do Sr. DD, recorria sempre aos mesmos subempreiteiros, nomeadamente à empresa B..., Lda. e C..., Lda.

- De direito

É objeto deste recurso jurisdicional a sentença do TAF de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IVA, no montante de € 21.644,41, e juros compensatórios, no montante de € 1.019,96, do período 200909T, e, bem assim, contra as liquidações de juros compensatórios de IVA dos períodos 200909T, 200912T, 201003T, 201006T e 201009T, no montante de € 2.591,75, tudo perfazendo o valor global de € 25.256,12.

Conforme entendimento pacífico dos Tribunais Superiores, são as conclusões extraídas pelo recorrente, a partir da respetiva motivação, que operam a fixação e delimitação do objeto dos recursos que àqueles são submetidos, sem prejuízo da tomada de posição sobre todas e quaisquer questões que, face à lei, sejam de conhecimento oficioso e de que ainda seja possível conhecer.

Ora, no caso e seguindo a ordem apresentada nas conclusões, as questões que cumpre apreciar e decidir reconduzem-se ao seguinte:

(i) - saber se a sentença errou ao anular a liquidação adicional de IVA, no montante de € 21.644,41, do período 200909T, uma vez que, segundo a Recorrente, a quantia de € 132.528,57, relativa a encargos com a adjudicação de obras de infraestruturas elétricas e telefónicas (no âmbito do contrato de empreitada para a execução da urbanização do loteamento nº 4/99), não pode deixar de ser incluída no valor tributável da prestação de serviços faturada pela Recorrida à sua cliente;

(ii) - saber se a sentença errou ao anular as liquidações adicionais de juros compensatórios, uma vez que, segundo a Recorrente, o IVA não foi entregue no prazo legal a que a impugnante estava obrigada.

Começamos por fazer uma breve síntese do circunstancialismo subjacente às liquidações contestadas.

Em 27/04/07, a aqui Recorrida, na qualidade de empreiteira, celebrou com AA, na qualidade de dona da obra, um contrato de empreitada, no âmbito do qual a Recorrida se obrigava a executar as obras de urbanização do loteamento nº 4/99, que incide sobre o prédio sito em ..., da freguesia ... e no âmbito do qual se consideravam incluídos *“os trabalhos preparatórios ou complementares que forem necessários à sua execução,*

inclusive estudos, projetos e despesas de licenciamento inerentes ao projeto de loteamento mencionado na cláusula anterior”, tudo mediante o recebimento do preço de € 820.000,00, o qual seria pago “em função do trabalho realizado ou previsto, sujeito a emissão de fatura por parte do Empreiteiro”.

Por escritura pública de dação em pagamento, realizada em 17/07/09, a Impugnante adquiriu dois prédios, concretamente um prédio urbano, composto de terreno destinado a construção, denominado lote ..., sito em ..., na Urbanização ..., freguesia ..., concelho ..., com o valor de € 461.000,00, e outro prédio urbano, composto de terreno destinado a construção, denominado lote ...1, sito na mesma urbanização, com o valor atribuído de € 359.000,00. Ambos os prédios (lote ... e ...1) integram o loteamento sito em ... - Urbanização ..., A aquisição dos referidos lotes em dação resultou da dívida confessada pela devedora (AA), no montante de € 820.000,00, proveniente do contrato de empreitada, em que a Recorrida, mediante o pagamento deste preço, procedia à execução das obras de urbanização do loteamento sito em

No âmbito de procedimento inspetivo, a ATA entendeu inicialmente que a entrega dos lotes em dação em pagamento implicava a liquidação de IVA, concretamente considerou ser devido IVA sobre a diferença entre o valor do preço recebido (€ 820.000,00) e o valor faturado pela Impugnante, à dona da obra, até data da elaboração do relatório (€ 498.224,58, valor com IVA), ou seja, € 321.775,42 € / 1,20 x 20 % = IVA devido de € 53.629,24. Após o exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária reformulou a sua posição, ao aceitar excluir os montantes de € 153.050,00, € 24.225,30 e de € 14.633,68, respeitantes a um espaço comercial a ceder à Câmara Municipal, a taxas e licenças e a título de garantias bancárias, respetivamente.

Com relevo, ainda, para a análise que aqui nos vem pedida, importa evidenciar que em 2010, e com respeito ao contrato de empreitada, em abril, outubro, novembro e dezembro, a Recorrida emitiu cinco faturas, nas quais liquidou IVA.

Isto dito, avancemos

Analisemos por partes, começando pela liquidação adicional de IVA, no montante de € 21.644,41, emitida na sequência da referida ação de inspeção.

A impugnante defendia a ilegalidade de tal liquidação por, em síntese, considerar que: o preço dos trabalhos de execução da urbanização não incluía a realização das infraestruturas elétricas e telefónicas cujo custo foi suportado integralmente pela impugnante; a impugnante adjudicou parte das obras das infraestruturas elétricas e telefónicas do loteamento, em contrato

de empreitada, à sociedade B..., Lda., pelo preço de € 38.878,00, e outra parte das referidas obras à sociedade C..., Lda., pelo preço de € 93.650,57; tais custos deviam ter sido aceites pela ATA e deveriam ter sido deduzidos ao preço da empreitada do loteamento.

O TAF de Leiria deu razão à Impugnante, aqui Recorrida, fazendo expresso apelo ao princípio da neutralidade no funcionamento do IVA e alinhando o discurso fundamentador que, no mais relevante, se reproduz:

“Resulta do ponto 3. do probatório que, para execução de infraestruturas elétricas e telefónicas do referido loteamento, a aqui Impugnante recorreu a subempreiteiro, concretamente à sociedade B..., Lda., com o qual celebrou contrato em 22.02.2008, pelo montante global de € 38.878,00, o qual foi faturado pela referida sociedade B..., Lda., concretamente através de faturas emitidas em 07.04.2008, 15.07.2008 e 17.12.2008 (cfr. pontos 4., 6. e 8. do probatório), e pago pela sociedade Impugnante (cfr. ponto 9. do probatório).

Também para execução de infraestruturas elétricas e telefónicas do referido loteamento, a aqui Impugnante recorreu a outro subempreiteiro, concretamente à sociedade C..., Lda., a qual, por aqueles trabalhos, emitiu faturas em 07.04.2008, 15.07.2008 e 17.12.2008, no montante global de € 93.650,57 (cfr. pontos 5., 7., 10. e 11. do probatório), o qual foi pago pela sociedade Impugnante (cfr. ponto 12. do probatório).

Tais custos, nos montantes de € 38.878,00 e de € 93.650,57, com obras das infraestruturas elétricas e telefónicas não foram aceites pela Autoridade Tributária, contudo, e como se viu, os mesmos foram efetivamente incorridos e suportados pela aqui Impugnante, pelo que também terão de ser deduzidos ao preço da empreitada do loteamento”.

A Fazenda Pública insurge-se contra o assim decidido, defendendo, no essencial, que os encargos com a adjudicação de serviços de infraestruturas elétricas e telefónicas suportados pela Impugnante, no âmbito do contrato de empreitada, através do qual se obrigou a executar as obras de urbanização do loteamento nº 4/99, não podem ficar excluídos do valor tributável para efeitos de IVA, tal como resulta do disposto no artigo 16º do CIVA.

E, adiantando a nossa posição, entendemos que a Recorrente tem razão quanto à questão que estamos a analisar.

Vejamos as razões para assim considerarmos.

A questão que se coloca é a de saber se os encargos com a adjudicação de serviços de infraestruturas elétricas e telefónicas, no valor total de € 132.528,57 (correspondente à soma de € 38.878,00 e de € 93.650,57), suportados pela ora Recorrida relativamente ao contrato de empreitada celebrado com AA, através do qual se obrigou a executar as obras de urbanização do loteamento nº 4/99, podem, ou não, ser abatidos ao valor tributável para efeitos de IVA.

Tenhamos presente o quadro legal em que nos movemos, na redação aplicável à data dos factos.

Sob a epígrafe *Valor tributável nas transações internas*, dispõe o artigo 16º, nº1 do CIVA que “1 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2 (aqui, não aplicável), o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro”, explicitando o nº 5 do mesmo preceito que “o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui: a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado; b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuadas por conta do cliente; e c) As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações”.

Por seu turno, o nº 6 deste mesmo artigo 16º estabelece o que está excluído do valor tributável, evidenciando-se, na alínea c) e no que para o caso importa, “As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas”.

Como explica Emanuel Vidal Lima, in Código do IVA, Comentado e Anotado, 9ª edição, Porto Editora, pág. 343, “As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços não são consideradas no valor tributável dos respectivos bens ou serviços desde que o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços tenha efetuado a contabilização dessas quantias em contas de terceiros apropriadas, não as considerando, portanto, nem como custos nem como proveitos”. Com efeito, se uma empresa incorrer em despesas em substituição do cliente, cujos documentos de suporte são emitidos em nome do cliente, tal não constitui rendimento nem gasto para a empresa e a sua contabilização será numa conta de terceiros.

Temos, assim, que, para além de a despesa ser suportada em benefício de terceiro, o registo da despesa deve constar em adequadas contas de terceiros, permitindo-se a identificação do terceiro em nome e por conta de quem a despesa foi suportada.

Ora, no caso em apreciação, e se atentarmos no contrato de empreitada, temos que aí foi estabelecido que, mediante o pagamento total de € 820.000,00 (Iva incluído), a Recorrida se obrigava à execução das obras de urbanização do loteamento nº 4/98, sendo que, de acordo com o ponto 2 de tal contrato, aí se estipulou que *“consideram-se incluídos na presente empreitada os trabalhos preparatórios ou complementares que foram necessários à sua execução, inclusive estudos, projectos e despesas de licenciamento inerentes ao projeto de loteamento mencionado na cláusula anterior”*.

Face ao probatório, não restam dúvidas que a Recorrida suportou despesas com as infraestruturas elétricas e telefónicas, no valor de € 132.528,57. Tais serviços foram faturados pelas empresas B..., Lda e C..., Lda., à ora Recorrida, com a liquidação do IVA correspondente e, consequentemente, deduzido pela Recorrida. Daí que a ATA, em sede de reclamação graciosa, evidencie que *“se fosse deduzido o valor dos gastos aos rendimentos auferidos, estaria a deduzir duplamente o IVA relativo às despesas suportadas”*.

Portanto, estamos perante despesas, incluídas no contrato de empreitada, que foram efetuadas em nome e por conta da Recorrida e não em nome e por conta da sua cliente (com a qual a Impugnante celebrou o contrato de empreitada).

Reitera-se que para que os valores relativos às infraestruturas elétricas e telefónicas do referido loteamento fossem excluídos do valor tributável da prestação de serviços em causa, como defende a Recorrida, para além da despesa ser suportada em benefício de terceiro, o registo da despesa deveria constar em adequadas contas de terceiros que permitissem identificar o terceiro em nome e por conta de quem a despesa foi suportada.

Em conclusão, não se verificando as condições para aplicação da alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável da prestação de serviços em causa, respeitante ao contrato de empreitada, não pode deixar de incluir o valor respeitante às despesas com as infraestruturas elétricas e telefónicas.

Quanto ao *facto gerador e exigibilidade do imposto*, dispõe o artigo 7º, nº1, alínea b) do CIVA que, sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível, nas prestações de serviços, no momento da sua realização. Por sua vez, preceitua o nº 3 que *“nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de*

contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante”. Esclarece o nº 9 do mesmo preceito que “no caso das transmissões de bens e prestações de serviços referidas no n.º 3, em que não seja fixada periodicidade de pagamento ou esta seja superior a 12 meses, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses, pelo montante correspondente”.

Quanto, à exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir fatura, dispõe o artigo 8º, nº1, alínea c) e nº2 do CIVA que *“não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível: se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior”, acrescentando o nº 2 que “o disposto no número anterior é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no artigo anterior”.*

Realce-se ainda o disposto no artigo 29º, alínea b) do CIVA, nos termos do qual os sujeitos passivos são obrigados a emitir uma fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

O que vem dito, leva-nos a considerar, na senda da Recorrente, que, independentemente das obras contratualizadas não estarem concluídas em 17 julho de 2009 (aquando da dação em pagamento), nem ter sido emitida toda a faturação, o pagamento antecipado (total ou parcial), efetuado através da dação em pagamento, é relevante para efeitos de IVA, pois que, nessa data, é exigível a emissão de fatura e o IVA associado a tal faturação.

Nesta linha de entendimento, torna-se irrelevante, em face do quadro legal convocado, o argumento avançado na sentença extraído da clausula 5ª do contrato de empreitada – *“o preço devido pela execução dos trabalhos será pago em função do trabalho realizado ou previsto, sujeito a emissão de fatura por parte do empreiteiro”,* já que – repete-se – o pagamento do preço foi antecipado para julho de 2009 e, nessa medida, há que convocar o citado artigo 8º, nº1, alínea c) do CIVA.

Tanto basta, pois, para reconhecer razão à Recorrente e concluir pela legalidade da liquidação do imposto.

Tal equivale a dizer que, nesta parte, a sentença não pode manter-se, devendo a liquidação de IVA subsistir, nos termos em que foi emitida.

*

Paralelamente, a ATA, em sede inspetiva, emitiu diversas liquidações de juros compensatórios: (i) uma, relativamente ao IVA adicionalmente liquidado e a que nos referimos anteriormente; (ii) outras, relativas a 5 (cinco) faturas emitidas em 2010 e relativamente às quais se verificou um atraso na liquidação do imposto, em face da data da dação em pagamento. Quanto às liquidações referidas em (ii), consideraram os competentes serviços que, com respeito às faturas ... a ... de 2010, o imposto liquidado em 01/04/10 (fatura ...), em 01/10/10 (fatura ...), em 01/11/10 (fatura ...), em 01/2/10 (fatura ...) e em 10/12/10 (fatura ...), o foi com atraso já que deveria ter sido liquidado em 17/09/09, data em que foi outorgada a escritura de dação em pagamento entre AA e a Recorrida, A....

A sentença recorrida anulou a totalidade das liquidações de juros compensatórios.

A liquidação referida em (i) foi anulada em consequência, sem mais, da anulação da liquidação do imposto. Quanto às demais, respeitantes às 5 faturas de 2010, a conclusão da sentença assenta nos seguintes argumentos:

“A aqui Impugnante está enquadrada, em sede de IVA, no regime normal trimestral (cfr. ponto 14. do probatório), pelo que os juros compensatórios sobre o IVA que a Autoridade Tributária considera ser devido com a celebração da escritura de dação em pagamento, sempre considerar-se-ia devido a partir de 15.11.2009 e não da data da dação em pagamento (ocorrida em 17.07.2009).

Acresce que, resulta do ponto 1. do probatório que em 27.04.2007, a aqui Impugnante, na qualidade de empreiteira, celebrou com AA, na qualidade de Dona da Obra, um contrato de empreitada, no âmbito do qual a Impugnante se obrigava a executar as obras de urbanização (...) mediante o recebimento do preço de € 820.000,00 (...), o qual seria pago “em função do trabalho realizado ou previsto, sujeito a emissão de fatura por parte do Empreiteiro” (...). Ou seja, ficou contratado que os trabalhos realizados iriam sendo faturados à medida da sua realização, de forma faseada. Pese embora a dação em

pagamento tenha ocorrido em 17.07.2009, tal não significa, por si só, que os trabalhos constantes do contrato de empreitada já estivessem, nessa data, totalmente concluídos, motivo pelo qual, tendo sido emitidas aquelas cinco faturas em 01.04.2010, 01.10.2010, 01.11.2010, 01.12.2010 e 10.12.2010, seria a partir desse momento que estavam reunidas as condições para liquidação e entrega do IVA por parte da Impugnante de acordo com o regime normal trimestral em está enquadrada. Por último, sempre se dirá que, prevê o nº 9 do artigo 7º do Código do IVA que, nos contratos de execução continuada em que não seja fixada periodicidade de pagamento, como é o caso do presente contrato de empreitada, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses, pelo montante correspondente. Resta, pois, concluir que não são devidos quaisquer juros compensatórios relativamente aos períodos 200909T, 200912T, 201003T, 201006T e 201009T, devendo, como tal, as respetivas liquidações ser anuladas”.

Ora, a Recorrente, insurge-se contra o assim decidido, considerando que, nos termos do artigo 96º, nº1 do CIVA e do artigo 35º da LGT, são devidos juros compensatórios a partir da data-limite da entrega da declaração do período de 09/09 (15 de novembro de 2009), tendo em conta que o pagamento resultante da dação em pagamento ocorreu em julho de 2009.

Aqui chegados, seja para rebater o decidido pelo TAF, seja para melhor esclarecer a posição da Recorrente, permitimo-nos remeter para a análise que atrás ficou feita quanto à liquidação do IVA em resultado da dação em pagamento, da antecipação do pagamento, das regras enunciadas respeitantes ao facto gerador e à exigibilidade do imposto. O que atrás se escreveu é aqui inteiramente aplicável e redundante incontornavelmente no nosso afastamento em relação ao decidido quanto a não se verificar atraso na liquidação do imposto.

Portanto, e abreviando razões por já terem ficado amplamente evidenciadas, temos que, diferentemente do decidido, são devidos juros compensatórios pelo atraso na liquidação do imposto [seja no caso da liquidação referida em (i), seja no caso das liquidações referidas em (ii)], nos termos previstos nos artigos 96º do CIVA e 35º da LGT.

Considerando tudo o que atrás ficou dito, dúvidas não restam que os juros são devidos a partir do final do prazo para entrega da declaração periódica do IVA, o que, no caso, corresponde ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, ou seja, 15 de novembro de 2009 – artigo 41º, nº1, alínea b) do CIVA.

Apesar de não ter sido este o termo inicial considerado para a contagem dos juros compensatórios constante do relatório

inspetivo (mas antes 17/09/09), a verdade é que em sede de reclamação graciosa tal entendimento foi considerado errado, pelo que o erro foi corrigido.

Assim, e em conclusão quanto aos juros compensatórios, não resta senão julgar procedentes as conclusões a eles atinentes e conceder provimento ao recurso, também nesta parte, com a consequente revogação da sentença e manutenção das liquidações correspondentes.

*

III - DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em **conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.**

Custas pela Recorrida.

Registe e notifique.

Lisboa, 5 de fevereiro de 2025. - Catarina Alexandra Amaral Azevedo de Almeida e Sousa (relatora) - Anabela Ferreira Alves e Russo - José Gomes Correia.