

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA
Artigo: n.ºs 1, al. c) e 3 do art. 18.º
Assunto: Taxas de verificação periódica – Serviço de aferição de tacógrafos e taxímetros (imposição do Instituto Português de Qualidade – IPQ)
Processo: nº 2853, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-01-23.
Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. A requerente, uma sociedade por quotas enquadrada, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no regime normal de tributação, de periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade de manutenção e reparação de veículos automóveis, vem expor e requerer nos seguintes termos:

1.1. "Sendo esta uma empresa cujo objecto é a aferição de tacógrafos e taxímetros, tem obrigatoriedade de efectuar a cobrança das taxas de verificação periódica definidas pelo Instituto Português de Qualidade (IPQ)."

1.2. "As taxas de verificação dos taxímetros são cobradas pela empresa aos clientes e posteriormente entregues/pagas ao IPQ, em que este, por sua vez, emite factura com não sujeição destas taxas ao IVA com base no n.º 2, art.º 2º do CIVA."

1.3. "A questão que se levanta será: a) A (...) [empresa] deverá sujeitar estas taxas de verificação à taxa de IVA normal? b) Ou (...) não deverá sujeitar estas taxas de verificação à taxa de IVA normal, ao abrigo do nº 2, art.º 2º do CIVA [Código do IVA]?"

2. A questão colocada pela requerente insere-se no âmbito das atribuições e procedimentos inerentes ao controlo metrológico legal definido pela alínea a) do n.º 2 do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 71/2011, de 16 de Junho — que atualiza os requisitos essenciais dos instrumentos de medição, transpondo a Diretiva n.º 2004/22/CE (denominada Diretiva MID), do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de Março, e a Diretiva n.º 2009/137/CE, da Comissão, de 10 de Novembro —, como "o controlo das funções de medição pretendidas no campo de aplicação de um instrumento de medição, por razões de interesse público, saúde, ordem e segurança públicas, protecção do ambiente, cobrança de impostos e taxas, defesa dos consumidores e lealdade nas transacções comerciais".

3. O art.º 2.º do diploma mencionado no ponto precedente, que determina o seu âmbito de aplicação, inclui os taxímetros na sua alínea g), enquanto no preâmbulo se clarifica que "para o controlo metrológico após a colocação em serviço dos 10 instrumentos abrangidos pelo presente decreto-lei, bem como para o controlo dos demais instrumentos de medição actualmente regulamentados e não abrangidos pela Directiva MID [como é o caso dos tacógrafos, regulamentados pela Portaria n.º 625/86, de 25 de Outubro],

mantém-se a aplicação do Decreto-Lei n.º 291/90, de 20 de Setembro, que estabelece o regime geral do controlo metrológico dos métodos e instrumentos de medição:"

4. De harmonia com o n.º 3 do art.º 1.º deste último decreto-lei "o controlo metrológico dos instrumentos de medição compreende uma ou mais das seguintes operações. a) Aprovação de modelo; b) Primeira verificação; c) Verificação periódica; d) Verificação extraordinária."

5. De acordo como n.º 4 daquele normativo, "os reparadores e instaladores carecem de qualificação reconhecida pelo Instituto Português de Qualidade, nos termos da regulamentação aplicável."

6. Prescreve, igualmente, este diploma legal, no seu art.º 8.º, n.º 1, alínea a), que compete ao Instituto Português da Qualidade "superintender em todas as actividades que se destinem a assegurar o controlo metrológico estabelecido no presente diploma e seus regulamentos" e, na alínea c), "reconhecer a qualificação de entidades para (...) a realização de operações de primeira verificação ou verificação periódica."

7. Por outro lado, no concernente a taxas, o art.º 12.º, n.º 1, do mesmo decreto-lei, menciona que "pela aprovação de modelo, primeira verificação, verificação periódica e verificação extraordinária são devidas taxas, excepto quando esta última resultar de iniciativa oficial relativa a instrumentos em que não sejam excedidos os erros máximos admissíveis", ao passo que o n.º 9 estatui que "dos quantitativos arrecadados (...) serão consignados 80% aos serviços de metrologia intervenientes e os restantes 20% ao Instituto Português da Qualidade, como receitas próprias, sendo a sua movimentação efectuada nos termos legais."

8. Tendo em vista a regulamentação das condições gerais a observar no exercício do controlo metrológico a que se refere o Decreto-Lei n.º 291/90 e ao abrigo do art.º 15.º do mesmo diploma, foi aprovado, pela Portaria n.º 962/90, de 9 de Outubro, o Regulamento Geral do Controlo Metrológico, segundo o qual "reparadores ou instaladores de instrumentos de medição carecem de qualificação, devendo requerer ao Instituto Português da Qualidade (IPQ) o seu reconhecimento (...)" (item I, n.º 3). Os itens IV e V, que se ocupam, respetivamente, da regulamentação da primeira verificação e da verificação periódica, determinam que ambas serão efetuadas pelo IPQ, pelas delegações regionais do Ministério da Indústria e Energia, ou por entidades para o efeito reconhecidas.

9. O Instituto Português da Qualidade, I. P., amplamente citado nos pontos que antecedem, viu a sua orgânica aprovada pelo Decreto-Lei n.º 142/2007, de 7 de Abril de 2007, a cujo articulado dedicaremos, de seguida, alguma breve atenção.

10. Nos termos do art.º 1.º daquele diploma "O Instituto Português da Qualidade, I. P., abreviadamente designado por IPQ, I. P., é um instituto público integrado na administração indirecta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio."

11. Quanto à missão, "o IPQ, I. P., tem por missão a coordenação do Sistema Português da Qualidade (SPQ) e de outros sistemas de qualificação regulamentar que lhe forem conferidos por lei, a promoção e a coordenação de actividades que visem contribuir para demonstrar a credibilidade da acção dos agentes económicos, bem como o desenvolvimento das actividades

inerentes à sua função de laboratório nacional de metrologia." (art.º 3.º, n.º 1).

12. Enquanto organismo nacional coordenador do SPQ e Instituição Nacional de Metrologia, compete-lhe, entre outras atribuições, "assegurar e gerir o sistema de controlo metrológico legal dos instrumentos de medição, reconhecer entidades competentes para o exercício delegado desse controlo e coordenar a rede por elas constituída, garantindo a efectiva cobertura a nível nacional" (art.º 3.º, n.º 2, alínea t)).

13. O n.º 3 daquele artigo apresenta algumas definições, das quais destacamos as referentes ao "Sistema Português da Qualidade (SPQ)" , ao "Subsistema da metrologia" e ao "Subsistema da qualificação".

14. Assim, entende-se por "' Sistema Português da Qualidade (SPQ)' o conjunto integrado de entidades e organizações interrelacionadas e interactuantes que, seguindo princípios, regras e procedimentos aceites internacionalmente, congrega esforços para a dinamização da qualidade em Portugal e assegura a coordenação dos três subsistemas — da normalização, da qualificação e da metrologia — com vista ao desenvolvimento sustentado do País e ao aumento da qualidade de vida da sociedade em geral".

15. Prossequindo no mesmo domínio, deve entender-se por: "' Subsistema da metrologia' o subsistema do SPQ que garante o rigor e a exactidão das medições realizadas, assegurando a sua comparabilidade e rastreabilidade, a nível nacional e internacional, e a realização, manutenção e desenvolvimento dos padrões das unidades de medida" e por "'Subsistema da qualificação' o subsistema do SPQ que enquadra as actividades da acreditação, da certificação e outras de reconhecimento de competências e de avaliação da conformidade, no âmbito do SPQ".

16. No que respeita às receitas próprias, o art.º 10.º, n.º 2, enumera-as exhaustivamente, competindo-nos salientar, no interesse do caso vertente, a alínea i), a qual referencia "o produto de taxas, multas, coimas e outros valores de natureza pecuniária que por lei lhe sejam consignados".

17. Sequencialmente à publicação da orgânica do IPQ, I. P., a Portaria n.º 888/2010, de 13 de Setembro de 2010, alterou e republicou os Estatutos do Instituto Português da Qualidade, I. P., aprovados pela Portaria n.º 540/2007, de 30 de Abril.

18. O artigo 1.º, ocupando-se da organização interna, esclarece que "o Instituto Português da Qualidade, I. P., abreviadamente designado por IPQ, I. P., dispõe das unidades orgânicas nucleares previstas na presente portaria (...)", de entre as quais se sinaliza, no artigo 2.º, alínea b), subalínea ii), o Departamento de Metrologia.

19. No respeitante àquele Departamento, o art.º 5.º explicita que o mesmo "desenvolve as acções inerentes à função do IPQ, I. P., como instituição nacional de metrologia, quer a nível da metrologia científica e aplicada, quer a nível da metrologia legal, competindo-lhe: (...) g) Desenvolver, supervisionar e coordenar o exercício do controlo metrológico no território nacional, e efectuar ou delegar em entidades qualificadas para o efeito, a realização das respectivas operações"

20. Na página oficial do IPQ, I. P., na Internet, é possível observar a existência de bases de dados de entidades qualificadas públicas e privadas,

tais como listas de Reparadores e Instaladores de Tacógrafos Analógicos e de Taxímetros, das quais consta a requerente no presente pedido.

21. Nos pontos anteriores deixámos expresso o enquadramento legal da atividade metrológica, cujo exercício condiciona o surgimento das dúvidas em sede de IVA expostas pela requerente e que tentaremos dissipar.

22. Importa precisar que os documentos apresentados apresentam descritivos que citam não apenas a verificação periódica de tacógrafos, mas também a primeira verificação nacional de taxímetros, e, portanto, na informação que prestaremos, teremos em mente, quer a primeira verificação, quer a verificação periódica de tacógrafos e taxímetros, cujo tratamento em IVA é idêntico.

23. Como proposta de enquadramento das operações reportadas, a única menção efetuada pela requerente ao articulado do CIVA diz respeito ao art.º 2.º, n.º 2, do qual se socorre como eventual justificação para a não liquidação de imposto na faturação emitida aos clientes, na parte correspondente às taxas de controlo metrológico por si cobradas e cujo destinatário final é o IPQ, I. P., como antecede (ponto 7).

24. Aquela norma, cuja redação é, neste contexto, suficientemente elucidativa, determina que "o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são (...) sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência."

25. Ora, sendo a requerente uma sociedade por quotas (ponto 1) e, por esse facto, uma pessoa colectiva de direito privado, não detém a natureza jurídica que lhe permita ser abrangida pelo citado normativo.

26. Afastada que está a hipótese de a requerente invocar o art.º 2.º, n.º 2, do CIVA como forma de colocar as operações sob análise fora do campo de incidência do imposto, imperioso se torna referir aqui o art.º 16.º, n.º 5, alínea a), do mencionado Código, o qual inclui, no valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, *"os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado"*.

27. Deste modo e em conclusão, as taxas cobradas pela requerente aos seus clientes aquando da primeira verificação e da verificação periódica de tacógrafos e taxímetros e que constituem receitas próprias do IPQ, I. P., como anteriormente vimos (pontos 7 e 10), devem ser incluídas no valor tributável daquelas operações e ser submetidas a tributação em IVA à taxa normal, a que se refere o art.º 18.º, n.ºs 1, alínea c), e 3, do CIVA, por falta de previsão nas Listas I e II anexas ao mesmo.