

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 125/2024-T

Tema: IVA - Art.º 9.º, n.º 27, alínea g) do CIVA – Legitimidade activa – Operações realizadas por terceiro em suposto erro de direito relativamente às quais há prova nos autos de que a prestadora foi interpelada no sentido da regularização do imposto liquidado (e pago) em conformidade com o disposto no art.º 78.º-A do CIVA; Serviços de mediação imobiliária adquiridos por Fundo de Investimento Imobiliário; Reembolso de IVA indevidamente liquidado pela prestadora e solicitado pelo adquirente ao Estado.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

Os serviços de mediação imobiliária prestados ao Requerente por entidades terceiras têm um nexo intrínseco com as funções legal ou contratualmente obrigatórias para a gestão e administração do fundo de investimento imobiliário, ou seja, são específicos e essenciais às referidas funções de gestão e administração de fundos de investimento imobiliários, pelo que beneficiam da isenção de IVA prevista na alínea g) do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA que transpõe para o direito interno a alínea g) do n.º 1 do art.º 135.º da Directiva IVA;

Inexistindo abuso ou fraude fiscal e estando devidamente acautelado o risco de perda de receita fiscal, o IVA indevidamente liquidado em tais serviços pode ser reembolsado ao adquirente pelo Estado.

Ainda assim e não obstante, tal reembolso ao adquirente só pode ser empreendido diretamente pelo Estado, em conformidade com a jurisprudência emanada do TJUE, concretamente a que resulta do Acórdão de 7 de Setembro de 2023, Processo n.º C-453/22, Caso Finanzamt Brilon,

se o reembolso pelo fornecedor for, comprovadamente, impossível ou excessivamente difícil, cabendo tal prova ao adquirente dos bens ou serviços.

I. RELATÓRIO:

- 1. A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., n.º ..., ...-... Lisboa, apresentou, em 29.1.2024, pelas 13:08 horas, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o regime previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 e do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o signatário como árbitro singular que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 19.3.2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 9.4.2024 para apreciar e decidir o objecto do processo.
6. Em 14.5.2024, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação, procedendo à junção do Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, doravante PA.
7. Em 29.5.2024, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: *“Considerando que: - Face aos articulados apresentados pelas partes afigura-se que as questões a apreciar e decidir se reconduzirão, fundamentalmente, a questões de direito, sendo que ambas as partes, nos respectivos articulados, deixaram bem expressas as suas posições; - Não foi apresentada prova testemunhal, nem requerida a produção de qualquer prova adicional; e, DECIDE-SE, ao abrigo dos princípios da autonomia do*

2.

tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16º, alíneas c) e e), 19º, nº 1 e 29º, nº 2 do RJAT), e do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT): i) convidar a Requerente a pronunciar-se, querendo, no prazo de dez dias, sobre a matéria de excepção suscitada pela Requerida; i) dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT; ii) estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas, devendo o processo prosseguir para a prolação de sentença; iv) ainda em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word. A decisão final será proferida e notificada às partes até ao termo do prazo fixado no artigo 21º, nº 1 do RJAT, devendo a Requerente, até dez dias antes do termo de tal prazo, proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente. NOTIFIQUE-SE. Lisboa, 29 de Maio de 2024. O árbitro, Ass.”

8. Subsequentemente à notificação do despacho de 29.5.2024, o Requerente enviou requerimento superveniente, entrado no Sistema de Gestão Processual do CAAD, em 19.6.2024, onde pugna pela improcedência da excepção da ilegitimidade material do Requerente invocada pela Requerida.
9. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: **i)** Na anulação da respetiva decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa proferida no âmbito do Processo n.º ...2023..., porquanto, alega o Requerente, manifestamente ilegal; **ii)** Na anulação parcial da autoliquidação de IVA efetuada pela entidade que prestou ao Requerente – a B... – Sociedade de mediação Imobiliária, Lda. (doravante B...) - serviços de mediação imobiliária, durante o período de Junho de 2022, concretizados através da apresentação da Declaração Periódica referentes a tal período de tributação pelas entidades prestadores dos referidos serviços, no âmbito dos quais o Requerente suportou um montante de IVA superior ao legalmente devido, no montante global de 27.566,16 €; **iii)** Na condenação da AT à restituição ao Requerente do valor do IVA pago em excesso à B... e refletido na supra referida Declaração Periódica de imposto daquele, no montante global de 27.566,16 €; **iv)** Na condenação da AT a pagar ao Requerente os juros indemnizatórios legalmente devidos, por estarem preenchidos os pressupostos do artigo 43.º da LGT.
10. Fundamentando o seu pedido, o Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DO REQUERENTE:

- A)** No Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), começa o Requerente por dizer que não se conforma com o acto tributário de (auto)liquidação de IVA *sub judicio* e “(...) concretizado através da Declaração Periódica entregue pelas entidades que prestaram ao Requerente serviços de mediação imobiliária, referente ao mês de junho de 2022, em virtude de os mesmos se encontrarem viciados de ilegalidade, por erro relativamente aos pressupostos de facto e de direito que regem a situação tributária do Requerente, vem esta suscitar a apreciação da legalidade, junto deste Tribunal, do referido ato tributário de (auto)liquidação de IVA do mês de junho de 2022, requerendo, conseqüentemente, a respetiva declaração de ilegalidade e anulação parcial deste ato tributário, bem como a anulação do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa (...)”, entretanto submetida à apreciação da Autoridade Tributária e Aduaneira em conformidade com o disposto no artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 98.º do Código do IVA, mas indeferida, considerando aquela improcedentes os argumentos invocados pelo Requerente naquela sede.
- B)** E assim sendo, prossegue o Requerente dizendo que “(...) constitui objeto mediato da presente petição, o ato tributário de (auto)liquidação de IVA referente ao mês de junho de 2022, concretizados pela Declaração Periódica de IVA referente a este período temporal entregues pelas entidades que prestaram ao Requerente serviços de mediação imobiliária, nos termos dos quais, por motivo de erro de direito quanto ao enquadramento jurídico-tributário aplicável aos serviços adquiridos pelo Requerente, este procedeu ao pagamento, em excesso, do montante de imposto de € 27.566,16.”
- C)** E partindo daí, sustenta o Requerente, não deixando de trazer à colação referências jurisprudenciais e doutrinárias que aqui se devem considerar reiteradas, quanto à competência do CAAD para apreciação da (i)legalidade de actos de primeiro, segundo e terceiro grau “(...) que a jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de ato de liquidação/autoliquidação de tributos – atos de primeiro grau - quando, num ato de segundo grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de tal ato.”
- D)** Sustenta ainda que o CAAD tem competência para a arbitrabilidade de pretensões relativas à legalidade de actos de autoliquidação de tributos, precedidos da apresentação de Reclamação

Graciosa, trazendo à colação a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e ainda o n.º 1 do art.º 4º do RJAT, bem como a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria que regulamenta a vinculação da AT à jurisdição arbitral) que refere: “(...) *Os serviços e organismos referidos no artigo anterior [a AT] vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.(...)*”

- E)** Inferindo daqui que o CAAD tem competência para apreciar pretensões atinentes à legalidade de actos de autoliquidação de tributos, quando tais pretensões tenham sido precedidas da apresentação de reclamação Graciosa e quando a decisão de indeferimento da referida Reclamação tenha comportado a apreciação do acto de autoliquidação em causa.
- F)** Transcrevendo boa parte da decisão de indeferimento que recaiu sobre a Reclamação Graciosa, sustenta o Requerente que aquando da sua apreciação, aquela se debruçou sobre a legalidade da pretensão de correcção da (auto)liquidação de imposto referente ao mês de Junho de 2022.
- G)** Concluindo pela competência do Tribunal Arbitral para a apreciação do PPA, em virtude de este “(...) *respeitar, a título imediato, à apreciação da (i)legalidade da decisão de indeferimento que versou sobre a Reclamação Graciosa da autoliquidação apresentada pela Requerente e, a título mediato, à apreciação da (i)legalidade do ato tributário de (auto)liquidação de IVA referente ao período de Junho de 2022, tendo a AT, naquela mesma decisão de indeferimento, apreciado a legalidade deste ato de (auto)liquidação de imposto.*”
- H)** De seguida, pronuncia-se sobre a tempestividade do PPA, defendendo-a ao referir que se presumiu notificada daquela decisão de indeferimento no dia 7 de Novembro de 2023, data a partir da qual se conta o prazo de 90 dias para constituição de tribunal arbitral, nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, pelo que, na medida em que desde o referido dia 7 de Novembro de 2023 e até à data de apresentação do PPA, em 29.1.2024, não decorreu o prazo de 90 dias acima referido, considera o PPA tempestivo, nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
- I)** Quanto ao pressuposto processual da legitimidade do Requerente para estar presente na

presente lide e tal como adiante melhor se explicitará, apresentou aquele requerimento superveniente que entrou no SGP do CAAD em 19.6.2024, concluindo no sentido de que justificada está a legitimidade processual activa do Requerente no presente processo, por ter suportado indevidamente IVA na aquisição de serviços cujos fornecedores incorreram em erro na determinação do enquadramento jurídico-tributário conferido aos mesmos.

- J)** No que agora tange às alegações de direito, começa o Requerente por traçar o regime jurídico-tributário aplicável em IVA aos serviços de administração e gestão de fundos de investimento.
- K)** Explicita o direito comunitário aplicável, nomeadamente a alínea g) do n.º 1 do art.º 135º da Directiva IVA e ainda o direito interno que o transpõe, *i.e.*, alínea g), do n.º 27) do art.º 9.º do Código do IVA.
- L)** Traz ainda à discussão o conceito de "fundos de investimento" que diz surgir, para efeitos do ordenamento jurídico português, no Regime da Gestão de Ativos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 27/2023, de 28 de Abril.
- M)** O Requerente extrai as seguintes características essenciais do conceito de fundo de investimento: *"(...) i) Em primeiro lugar, são patrimónios autónomos, isto é, os fundos de investimento só respondem pelas suas próprias dívidas e pelas suas dívidas só o fundo de investimento responde, não podendo estas afetar o património geral do seu titular ou da entidade gestora, nos termos do artigo 12.º do Regime da Gestão de Ativos; ii) Em segundo lugar, os fundos de investimento, assumindo a forma contratual, nos termos da alínea b) do artigo 3.º do Regime da Gestão de Ativos, carecem de personalidade jurídica, sendo nesse sentido insuscetíveis de serem titulares de direitos e obrigações. Desta característica resulta, nomeadamente, que a sua gestão é confiada a um terceiro, a entidade gestora (conforme sucede in casu); iii) Por último, o estatuto jurídico do participante é representado por uma quota-parte ideal sobre o património do organismo, denominada de «unidade de participação», nos termos do artigo 14.º do Regime da Gestão Ativos."*
- N)** Dá nota de que a CMVM, entidade reguladora, define *fundos de investimento* como *"instrumentos financeiros que reúnem, por regra, capital de vários investidores, constituindo um património autónomo, gerido por profissionais (sociedades gestoras)."*
- O)** E acrescenta que *"[A] cresce que o conceito de "fundos comuns de investimento" para efeitos de aplicação da isenção vertida na Directiva IVA, foi objeto de análise pelo TJUE, em diversos processos. (...) Em concreto no âmbito do Processo C-595/13, de 9 de Dezembro de 2015, no*

qual o Tribunal concluiu que “devem ser considerados fundos comuns de investimento isentos na aceção dessa disposição, por um lado, os investimentos abrangidos pela diretiva OICVM e sujeitos, nesse âmbito, a uma supervisão específica por parte do Estado e, por outro, os fundos que, não sendo organismos de investimento coletivo na aceção dessa diretiva, têm características semelhantes a estes e efetuam as mesmas operações, ou, pelo menos, têm características de tal forma comparáveis que se encontram numa relação de concorrência com eles.”(...) Nesta senda, reiterou aquele Tribunal que “apenas os investimentos sujeitos a supervisão específica por parte do Estado podem estar sujeitos às mesmas condições de concorrência e dirigir-se ao mesmo círculo de investidores. Portanto, estes outros tipos de fundos de investimento podem, em princípio, beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea d), ponto 6, da Sexta Diretiva se os Estados-Membros também previrem a seu respeito uma supervisão específica por parte do Estado.”

- P)** Inferindo daqui que “(...) de acordo com o conceito emanado pelo TJUE, sempre será de considerar o Requerente, enquanto Fundo de Investimento Imobiliário, é subsumível ao mesmo, tendo estado sujeito às normas do RGA(anterior Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo – “RGOIC”), bem como sujeito à supervisão por parte da CMVM.”, sendo que, sustenta o Requerente, atendendo às suas características e formulação jurídica, patente no respetivo Regulamento de Gestão, aquele preenche de forma clara e evidente os requisitos *supra* elencados, resultantes do ordenamento jurídico português.
- Q)** Concluindo, defende, o Requerente reveste, de forma inequívoca, a qualidade de fundo de investimento para efeitos de aplicação da isenção a que se reporta a alínea g), do n.º 27) do art.º 9.º do Código do IVA, o que, inerentemente, qualifica a sua Sociedade Gestora como tal, nos termos e para efeitos do artigo 2.º da Diretiva OICVM, na medida em que efetua a gestão dos organismos sob a sua alçada e prossegue os objetivos estabelecidos no Anexo II da Diretiva 2009/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Julho de 2009 (Diretiva OICVM), conforme poderá ser aferido no Regulamento de Gestão do Fundo.
- R)** E isto dito, parte o Requerente para a defesa da aplicabilidade da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva IVA (transposta para o ordenamento jurídico nacional através da subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA) às prestações de serviços de “*administração ou gestão de fundos comuns de investimento*”, como as que estão em causa nos presentes autos, efetuadas por entidades “terceiras” àquele.

- S)** A questão que de seguida se coloca é a de saber em que medida tal isenção terá aplicabilidade aos serviços contratados a entidades “terceiras”, relativamente aos custos incorridos pelo Requerente na obtenção desses serviços, propondo-se analisar qual o âmbito subjetivo da isenção em apreço.
- T)** E a tal propósito aduz o Requerente que “[É] hoje amplamente claro que a isenção de IVA objeto da presente análise se aplica tanto aos serviços prestados pelas sociedades que se dedicam diretamente à gestão dos fundos de investimento, como àqueles prestados pelos próprios prestadores dos serviços externalizados (in casu, as entidades como a B...), contratados pelas sociedades gestoras e/ou directamente pelo(s) fundo(s) para cumprirem parte das suas obrigações de gestão e administração dos fundos de investimento sob a sua alçada.”, trazendo à discussão e ancorando aí tal hermenêutica, a decisão prolatada pelo TJUE de 4 de maio de 2006, no âmbito do processo C-169/04, e ainda o seu Acórdão de 17 de Junho de 2021, prolatado nos processos apensos C-58/20 e C-59/20, onde a dado passo da sua fundamentação jurídica consta: “(...) resulta do exposto que prestações de serviços, como tarefas fiscais que consistem em assegurar que os rendimentos do fundo obtidos pelos participantes são tributados de acordo com a lei nacional e a cedência de um direito de utilização de um software destinado a efetuar cálculos essenciais à gestão do risco e à avaliação do desempenho, são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, desde que tenham umnexo intrínseco com a gestão de fundos comuns de investimento e sejam exclusivamente fornecidas para efeitos da gestão desses fundos.”
- U)** E partindo da jurisprudência do TJUE acima explicitada, conclui o Requerente como segue: “(...) 1) A isenção em análise relativa à gestão dos fundos de investimento não depende da identidade/da natureza dos prestadores de serviços, mas tão somente da natureza dos serviços prestados; 2) O regime não impede a aplicação da isenção na eventualidade de a gestão dos fundos ser dividida em serviços distintos, mesmo prestados (direta ou indiretamente) por entidades diferentes, como sucede in casu; 3) Atendendo ao princípio da neutralidade, os sujeitos passivos possuem o poder de escolher o modelo de organização que, do ponto de vista estritamente económico, melhor lhes convém (incluindo a externalização dos serviços de gestão e administração a entidades distintas da própria sociedade gestora), sem correrem o risco de verem as suas operações excluídas do âmbito da isenção.”
- V)** Voltando para o âmbito objetivo da isenção, defende o Requerente que o TJUE tem reiterado

uniformemente que estão isentas de IVA as operações específicas ligadas à atividade dos organismos de investimento coletivo, onde estarão incluídas não só as funções de gestão de carteira de títulos, mas também os deveres de gestão dos próprios OIC. Neste sentido, aponta a doutrina que dimana do Acórdão do TJUE de 21 de Outubro de 2004, BBL, C-8/03, Colect., p. I-10157, n.º 42 e ainda a que se pode extrair do parágrafo 61 do Acórdão do TJUE de 4 de Maio de 2006, prolatado no âmbito do processo C-169/04.

- W)** Retirando a seguinte asserção: *“[E]m linha com o entendimento vertido por aquele Tribunal, forçosamente será de extrair que o facto de os serviços de mediação imobiliária e consultoria não encontrarem previsão expressa no Anexo II da Diretiva OICVM nada obsta que tais serviços possuam um nexó direto e intrínseco com a atividade de gestão e/ou administração de um fundo de investimento – como o aqui Requerente – e, como tal, deverão também eles ser considerados operações isentas ao abrigo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva IVA em linha com a alínea g) do n.º 27) do artigo 9.º do Código do IVA.”* E ainda: *“[A]ssim, podemos afirmar que no caso concreto do referido acórdão, o Douto Tribunal considerou que os serviços em apreço configuravam funções específicas de gestão de organismos de investimento coletivo, mais concretamente funções de administração.”*
- X)** E prosseguindo na vinda de explicitar tarefa interpretativa, diz o Requerente: *“[C]om efeito, atendendo ao compêndio legal vertido supra, nada mais poderá ser concluído senão que o legislador comunitário não previu expressa e taxativamente a totalidade das funções/tarefas acobertadas pela atividade de gestão de investimento e administração de fundos de investimento, enquanto funções inerentes à atividade de gestão coletiva de carteiras dos próprios organismos de investimento coletivo, permanecendo, assim, um vasto conjunto de serviços / funções que, também elas, cumprem as funções inerentes à atividade levada a cabo pelas sociedades gestoras e, bem assim, necessárias à boa gestão dos organismos que se encontram sob a alçada das mesmas.”* E mais: *“[A]demais, refere o Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 17 de junho de 2021, prolatado nos processos apensos C-58/20 e C-59/20 que “(...) para saber se prestações de serviços fornecidas por terceiros a sociedades de gestão de fundos comuns de investimento são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º1, alínea g), da Diretiva IVA, importa apreciar se esses serviços formam um conjunto distinto, apreciado de modo global”.* E não se detendo, continua a afirmar: *“[D]e facto, perante a apreciação do cumprimento do requisito supra elencado, sustentou o Douto Tribunal que “(...) o requisito*

relativo ao carácter «distinto» não pode ser interpretado no sentido de que, para ser abrangida pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, uma prestação de serviços, específica e essencial à gestão de fundos comuns de investimento, deve ser totalmente externalizada”. Dizendo ainda: “[O]ra, nesta esteira, considera o próprio Tribunal que, se tal fosse exigível, a isenção perderia o seu efeito útil e o regime favoreceria – sem justificação e em violação do princípio da neutralidade – as sociedades gestoras que assumem o encargo jurídico, mas não participam materialmente na gestão dos fundos, assim como as sociedades gestoras que não externalizam qualquer parte dessa gestão.” (cf. Acórdão do TJUE de 17 de junho de 2021, prolatado nos processos apensos C-58/20 e C-59/20, parágrafos 37 a 42 e Jurisprudência aí invocada).

- Y)** E fundada no supra exposto, retira o Requerente a asserção de que **o facto de adquirir os serviços aqui em causa a um prestador externo, por si só, não obsta à aplicação da isenção em sede de IVA.**
- Z)** Prossegue o Requerente com a análise ao teor do Acórdão do TJUE de 17 de junho de 2021, prolatado nos processos apensos C-58/20 e C-59/20, aduzindo no sentido de que aquele areópago “(...) reiterou que, como já resultava da jurisprudência anterior, a exigência de um carácter distinto ou autónomo dos serviços prestados por terceiros, não afasta a externalização parcial de um serviço ou do conjunto dos serviços de gestão, desde que os mesmos serviços cumpram as funções específicas e essenciais da gestão dos fundos de investimento. Referindo ainda que “[A] este respeito, pronunciou-se também o mesmo Tribunal no âmbito do mesmo processo, afirmando que “(...) para determinar se prestações de serviços fornecidas por terceiros a sociedades de gestão de fundos comuns de investimento, (...) são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, importa apreciar se esses serviços são específicos e essenciais à gestão de fundos comuns de investimento.” E mais: afirmando o TJUE no sentido de que “(...) para determinar se as prestações fornecidas por um terceiro a uma sociedade de gestão são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, há que investigar se o serviço prestado por esse terceiro tem um nexo intrínseco com a atividade específica de uma sociedade de gestão, de tal forma que tenha o efeito de preencher as funções específicas e essenciais da gestão de fundos comuns de investimento.” e de que “(...) para determinar se as prestações fornecidas por um terceiro a uma sociedade de gestão são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g),

da Diretiva IVA, há que investigar se o serviço prestado por esse terceiro tem um nexo intrínseco com a atividade específica de uma sociedade de gestão, de tal forma que tenha o efeito de preencher as funções específicas e essenciais da gestão de um fundo comum de investimento.”

AA) E exposta a jurisprudência comunitária que, segundo o Requerente, é aplicável ao dissídio aqui em causa, volta-se aquele para a concreta questão submetida a julgamento, aduzindo no sentido de que tem de atentar-se “(...) *ao contrato celebrado entre o Requerente e a entidade B..., que contempla a prestação serviços de mediação imobiliária, serviços esses que acarretam uma índole essencial e específica à atividade prosseguida pelo Fundo e, bem assim, necessários à gestão do fundo de investimento imobiliário*”. Referindo mais: “(...) *através dos serviços supra elencados, a entidade acima referida presta, ao aqui Requerente, serviços de tal forma essenciais e intrínsecos à atividade de gestão e administração desenvolvida pela sua Sociedade Gestora, que, sem os mesmos, tal atividade não seria possível ser prosseguida.*”

BB) Face à configuração dos serviços prestados por terceiros ao Requerente e aqui em causa, ou seja, os serviços de mediação imobiliária destinados à gestão de fundos de investimento imobiliários, os mesmos assumem “(...) *de forma clara e inequívoca, o cumprimento de funções específicas e essenciais, apresentando um notório nexo intrínseco com as funções legais e contratualmente obrigatórias para a atividade de gestão de carteira ou fundos de investimento (imobiliários).*”

CC) Ficando claro que tais serviços se podem subsumir no âmbito de aplicação da isenção de IVA prevista na alínea g) do n.º 27) do art.º 9.º do Código do IVA, já que formam um conjunto distinto e **têm um nexo intrínseco com as funções legal ou contratualmente obrigatórias para a gestão e administração do fundo de investimento imobiliário.**

DD) Resolvida a questão da aplicabilidade da isenção prevista na alínea g) do n.º 27 do art.º 9º do CIVA às prestações de serviços aqui em causa, aborda seguidamente o Requerente a temática da alegada, pela AT, necessidade de regularização das faturas por aplicação do regime da inexatidão nos termos do n.º 1 e 3 do artigo 78.º do CIVA.

EE) Começa por trazer à colação o entendimento propugnado pelo TJUE, no âmbito do seu Acórdão de 8 de Dezembro de 2022, prolatado no processo C-378/21, concluindo ali o TJUE que “(...) *o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo, que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada, não é devedor, por força desta disposição, da parte do IVA*

faturado erradamente se não houver um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de os beneficiários desse serviço serem exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante.”

FF) E sendo o Requerente sujeito passivo de IVA que só realiza operações isentas, sem direito à dedução, ao abrigo do art.º 9º do CIVA e, assim sendo, sem possibilidade de se desonerar do IVA suportado, sustenta aquele que inexistente qualquer possibilidade de se verificar um risco de perda de receita fiscal.

GG) O Requerente refere ainda que *“(…) tentou obter, junto do fornecedor em causa, a retificação das faturas que lhe foram emitidas com a aplicação do enquadramento em IVA aqui defendido. Porém, o fornecedor recusou-se a fazê-lo, tendo o mesmo referido expressamente que “não iremos emitir notas de crédito relativamente às faturas em questão, uma vez que as mesmas foram corretamente emitidas.” – cf. Resulta do Documento 6 junto em anexo. (...) Desta forma, recuperando o entendimento perfilhado pelo TJUE ao esclarecer que, “se for impossível ou excessivamente difícil para o adquirente obter, junto dos fornecedores, o reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, este adquirente, não lhe sendo imputado nenhum abuso, fraude ou negligência, tem o direito de dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à Autoridade Tributária” (cf. Acórdão de 7 de setembro de 2023 (processo C-453/22, Caso Finanzamt Brilon) – não poderá o Requerente ver-se coartado da possibilidade de obter, na sua esfera, o reembolso dos montantes de IVA por si indevidamente suportados com a aquisição de serviços tendentes à sua própria gestão e administração, na medida em que os mesmos deveriam ter beneficiado da isenção de imposto consagrada na subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA. (...) Paralelamente, relativamente à possibilidade de existência de um duplo reembolso, a verificar-se na eventualidade de o fornecedor retificar as faturas ab initio dirigidas ao beneficiário dos serviços posteriormente ao reembolso deste pela AT, em simultâneo com o ato de requisição do reembolso oriundo do fornecedor, notou ainda o TJUE, no acórdão em apreço, que tal risco estará, à partida, excluído, na medida em que o mesmo poderá ser recusado caso se comprove que tal direito se encontra a ser invocado de forma abusiva.”*

HH) O Requerente defende ainda que quanto ao prazo para a efectivação de regularização, de 2 anos ou de 4 anos, que estaríamos perante uma situação não subsumível no n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA, mas, sendo o aqui em causa um erro de direito, antes subsumível no

- n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.
- II)** O Requerente discorre ainda sobre a (in)aplicabilidade da Decisão Arbitral proferida a 30 de março de 2023, no âmbito do processo nº 484/2022-T à situação do ora Requerente e sobre os princípios da neutralidade, efetividade e eficácia que regem o sistema comum do IVA.
- JJ)** Sustenta ainda o Requerente que, *“(…) conforme estabelece o princípio da efetividade do Direito da União Europeia, os Estados-Membros devem assegurar, por parte dos particulares, o exercício dos direitos concedidos pela ordem jurídica da União. Em concreto, prevê este princípio que as autoridades dos diversos Estados-Membros não devem tornar excessivamente difícil tal exercício.”*
- KK)** Concluindo como segue: *“[P]elo que, compulsado tudo o que foi supra exposto, ter-se-á necessariamente que concluir que a anulação (parcial) das liquidações que subjazem ao presente pedido e a consequente restituição do imposto indevidamente suportado pelo Requerente, no montante de € 27.566,16, configuram a única forma de dar cumprimento ao direito da União Europeia, em concreto, aos princípios da neutralidade e da efetividade que regem o sistema comum do IVA.”*
- LL)** Peticiona o Requerente: *“[T]ermos em que, à face dos fundamentos expostos, se requer a Vossas Excelências a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência: a) A anulação da decisão de indeferimento proferida pela AT no âmbito do procedimento de Reclamação Graciosa sub judice, porque manifestamente ilegal; b) A anulação parcial do ato de autoliquidação de IVA efetuada pela entidade que prestou ao Requerente serviços de mediação imobiliária, durante o período de junho de 2022, concretizados através da apresentação da declaração periódica referente a tal período pela entidade prestadora dos referidos serviços, tendo o Requerente suportado um montante de IVA superior ao legalmente devido, no montante global de € 27.566,16; c) A condenação da AT à restituição ao Requerente do valor do IVA pago em excesso ao seu prestador e refletido nas supra referida declaração periódica de imposto, no montante global de € 27.566,16; d) A condenação da AT ao pagamento (a favor do Requerente) dos juros indemnizatórios legalmente devidos, por estarem preenchidos os pressupostos do artigo 43.º da LGT.”*
- MM)** Tal como já acima aventado e quanto à exceção, o Requerente, em réplica, pronunciou-se em requerimento entrado no SGP do CAAD em 19.6.2024.
- NN)** Quanto à questão da legitimidade activa, traz o Requerente à discussão os n.ºs 1, 3 e 4 do art.º

18º; o n.º 2 do art.º 54º e o art.º 65º, todos, da LGT, bem como o art.º 9.º do CPPT (aplicável ex vi do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT), que transcreve.

OO) Aduzindo logo de seguida como segue: *“(...) o n.º 1 dos artigos 20.º e 205.º da Constituição da República Portuguesa, em conjugação com os artigos 9.º, 18.º e 95.º LGT, e com o n.º 1 do artigo 9.º CPPT, conferem a possibilidade ao repercutido e habilitam-no para reclamar, recorrer ou impugnar, contanto que este possua um direito ou interesse legalmente protegido, in casu, a carga tributária que o Requerente suportou indevidamente, não devendo o mesmo ver-se vedado de o fazer, cabendo respeitar o princípio constitucionalmente reconhecido de acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva.”* E mais: *“(...) no que concerne à composição da relação jurídica tributária, sempre será de aceitar que, apesar de a Requerente não ser sujeito passivo dos serviços em apreço, suporta o IVA a estes inerente por repercussão legal, pelo que, nos termos das normas acima transcritas, terá direito de ação, dispondo, portanto, do direito de impugnar, de reclamar, de recorrer e de lançar mão a todas as garantias processuais para defesa dos seus direitos e legítimos interesses que tenham sido lesados por aplicação do mecanismo da repercussão.”* E ainda: *“(...) não é, de todo, correto afirmar que o repercutido não assume qualquer ligação com a relação tributária subjacente, sendo certo que se estabelece um dever na esfera do sujeito passivo, de repercussão do imposto, e consequentemente, se impõe ao repercutido o dever de o suportar, estando a relação de repercussão intrinsecamente conexa com a obrigação tributária em causa.”*

PP) E daqui retira o Requerente que *“(...) não é o sujeito passivo da relação tributária em apreço, atuando na mesma enquanto repercutido legal do IVA a esta subjacente o que, por si só, não faz precluir o seu direito de impugnação nos termos das normas tributárias supra elencadas, porquanto o sujeito abrangido pelas regras de incidência do IVA transferiu para o ora Requerente o encargo económico a este inerente enquanto “consumidor final” do serviço em questão.”*

QQ) Concluindo no sentido de que: *“(...) a segunda parte da alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT atribui ao repercutido o direito de impugnar a liquidação do imposto repercutido e que a parte final do n.º 1 do artigo 9.º, em conjugação com o seu n.º 4, lhe atribui legitimidade processual ativa na impugnação judicial correspondente.”*

RR) No sentido de melhor sustentar a sua legitimidade activa e com respaldo no ponto 36 da Instrução de Serviço n.º .../2019 – Reclamações Graciosas – Verba 17 da TGIS – Legitimidade e

meio procedimental adequado, onde se diz que : “[o] repercutido que seja titular de um interesse legalmente protegido que tenha sido ofendido por uma liquidação (indevida) de imposto do selo, deve efectuar uma reclamação graciosa necessária antes de deduzir a impugnação judicial, nos termos do artigo 131.º, n.º1, do CPPT.”, diz o Requerente ficar justificada a sua legitimidade processual activa.

SS) Adicionalmente, entende o Requerente ser da maior relevância trazer à colação o entendimento propugnado pelo TJUE, no âmbito do seu Acórdão de 7 de setembro de 2023, prolatado no processo C-453/22, dizendo haver afirmado aquele areópago que “se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil (...), o princípio da efetividade pode exigir que o adquirente do bem em questão possa requerer o reembolso diretamente às autoridades tributárias. Por conseguinte, os Estados-Membros devem prever os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao referido adquirente recuperar o imposto indevidamente faturado, de modo a que o princípio da efetividade seja respeitado.” (Cfr. parágrafo 23 da Decisão do TJUE no âmbito do Acórdão de 7 de setembro de 2023, prolatado no processo C-453/22). Dizendo mais: “(...) tendo em conta o lugar que o princípio da neutralidade do IVA ocupa no sistema comum do IVA, uma sanção que consiste em recusar de forma absoluta o direito ao reembolso do IVA incorretamente faturado e indevidamente pago é desproporcionada quando não for demonstrada nenhuma fraude ou prejuízo para o orçamento do Estado, mesmo em caso de negligência comprovada por parte do sujeito passivo. (Cfr. parágrafo 24 da Decisão do TJUE no âmbito do Acórdão de 7 de setembro de 2023, prolatado no processo C-453/22). E ainda que: “(...) se for impossível ou excessivamente difícil para o adquirente obter, junto dos fornecedores, o reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, este adquirente, não lhe sendo imputado nenhum abuso, fraude ou negligência, tem o direito de dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à Autoridade Tributária.” (Cfr. parágrafo 26 da Decisão do TJUE no âmbito do Acórdão de 7 de setembro de 2023, prolatado no processo C-453/22).

TT) De seguida, informa o Requerente que “(...) logrou encetar os esforços necessários para que, junto dos fornecedores em apreço, este procedesse à substituição das faturas previamente emitidas (...)” “Todavia, e apesar de (...) o Requerente ter levado a cabo as diligências necessárias para o efeito, inclusivamente ter dirigido uma carta e efetuado contactos telefónicos com o fornecedor cujos serviços constituem objeto do processo em apreço tal pretensão não

acolheu concordância junto do mesmo que, por sua vez, expressou veemente recusa em fazê-lo - (Cf. Documentos 5 e 6 já juntos aquando da apresentação do Pedido de pronúncia Arbitral que deu origem aos autos.”

UU) Conclui como segue: “[O]ra, a ratio que se encontra na base do mecanismo da repercussão legal habilita, precisamente, que se possibilite que quem suporta o verdadeiro encargo do imposto, conforme sucede in casu com o Requerente, não se veja lesado em situações em que o sujeito passivo, após ter sido instado pelo repercutido para retificar o imposto que lhe foi liquidado em excesso ou indevidamente, não atuou nesse sentido.”

VV) Aventa ainda o Requerente a “(...) possibilidade de existência de um duplo reembolso, a verificar-se na eventualidade de o fornecedor retificar as faturas ab initio dirigidas ao beneficiário dos serviços posteriormente ao reembolso deste pela AT, em simultâneo com o ato de requisição do reembolso oriundo do fornecedor (...)”, aduzindo, a tal propósito, no sentido de que o TJUE notou que “(...) tal risco estará, à partida, excluído, na medida em que o mesmo poderá ser recusado caso se comprove que tal direito se encontra a ser invocado de forma abusiva.” (Cfr. parágrafos 30 a 33 da Decisão do TJUE no âmbito do Acórdão de 7 de setembro de 2023, prolatado no processo C-453/22).

WW) No sentido de melhor respaldar a sua hermenêutica, refere ainda o Requerente o seguinte: “[C]aso dúvidas restem relativamente à legitimidade ativa processual do repercutido quando suporte imposto superior ao legalmente devido, importa salientar que a mesma já foi reconhecida no âmbito de várias decisões do CAAD, a título meramente exemplificativo: • No âmbito dos processos n.º 800/2023-T, de 26 de abril de 2024; n.º 452/2023-T, de 15 de março de 2024; n.º 676/2023-T, de 12 de março de 2024; n.º 491/2023-T, de 5 de março; n.º 298/2023-T, de 4 de janeiro de 2023; n.º 294/2023-T, de 8 de novembro de 2023; n.º 374/2023-T, de 14 de dezembro de 2023; e n.º 534/2023-T, de 20 de dezembro de 2023 relativos à Contribuição de Serviço Rodoviário; • No âmbito dos processos n.º 722/2023-T, de 22 de abril de 2024; n.º 454/2023-T, de 7 de março de 2024; n.º 387/2023-T, de 30 de janeiro de 2024; e n.º 839/2021-T, de 25 de outubro de 2022, no que concerne à aplicação de Imposto do Selo nos termos da Verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo.”

XX) Retirando o Requerente a asserção de que não deve “(...) ver-se coartada do direito ao reembolso dos montantes de IVA por si indevidamente suportados com a aquisição de serviços tendentes à gestão e administração de fundos de investimento na medida em que aos mesmos

deveria ter sido aplicada a isenção de imposto consagrada na subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, porquanto o mesmo dispõe, de forma clara e inequívoca, de legitimidade material enquanto repercutido do referido IVA.”

YY) Face ao exposto propugna “(...) não deverá proceder a exceção invocada pela Requerida na sua Resposta, pelo que a decisão de indeferimento de Reclamação Graciosa em apreço deverá ser anulada para todos os efeitos legais e, igualmente, deverão os atos de (auto)liquidação de IVA subjacentes à Reclamação em crise ser considerados ilegais, devendo os mesmos ser anulados e o imposto pago pelo Requerente ser-lhe integralmente reembolsado, acrescido de juros indemnizatórios.”

11. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A)** Na Resposta, a Requerida começa por se defender por excepção, arguindo com a ilegitimidade material do Requerente.
- B)** Trazendo à colação a doutrina dimanada do Acórdão Arbitral proferido no Processo n.º 513/2021-T e donde dizem poder inferir-se que para que o Requerente tenha legitimidade, deve ter legitimidade formal, mas também, legitimidade material, transcrevendo aquela decisão como segue: *“Aqui chegados, importa recordar novamente a distinção entre legitimidade processual, que constitui um pressuposto adjetivo de que depende o conhecimento do mérito da causa, que se afere pelo interesse do autor em demandar e o do réu em contradizer, e legitimidade substantiva, que é um requisito de procedência do pedido, uma vez que tem que ver com a efetividade da relação material, interessando já ao mérito da causa. Assim, in casu, apesar do Requerente ter legitimidade processual, dado o seu interesse directo em contradizer, o qual decorre do reembolso de imposto que advenha da procedência da acção (artigo 30.º, n.º 2 do CPC), não tem legitimidade material, substantiva ou ad actum, na relação controvertida em análise, dado ser-lhe inaplicável a invocada possibilidade de proceder à dedução de despesas profissionais, atendendo à efectiva relação material controvertida. Considerando que “A legitimidade material, substantiva ou “ad actum” consiste num complexo de qualidades que representam pressupostos da titularidade, por um sujeito,*

de certo direito que o mesmo invoque ou que lhe seja atribuído, respeitando, portanto, ao mérito da causa” – Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Proc. 5297/12.0TBMTS.P1.S2 – entende-se que não estando a B..., que é o titular do direito violado, nesta acção, julga-se verificada excepção peremptória inominada, de conhecimento oficioso, de ilegitimidade material do Requerente (artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1 e) do RJAT).

- C)** E dizendo a Requerida descer ao caso concreto, sustenta aquela que “(...) o Requerente é a pessoa a quem o imposto foi repercutido, mas não é sujeito na relação jurídico tributária da qual resultaram os actos em apreço.”
- D)** Aduzindo ainda como segue: “(...) verificando-se no caso, como se verifica que, a alegação do Requerente se reduz a um erro na liquidação de imposto aquando da emissão de facturas que foram emitidas, registadas e, que determinaram que a Requerente enquanto destinatária dos serviços, suportasse o imposto daquelas constante, a retificação do imposto liquidado nas facturas, a verificar-se o direito a tal retificação (o que não se concede), sempre seria através do art.º 78.º e ss. do CIVA.”
- E)** Prosseguindo diz: “[E], tal retificação, porquanto não seria a favor do Estado, mas antes e sim, do sujeito passivo, não é obrigatória, sendo pelo contrário facultativa.” Dizendo mais : “(...) o direito de decidir pela regularização ou não de tal imposto (se se verificar o direito à regularização), cabe ao sujeito passivo do imposto e não, àquele a quem o imposto foi repercutido.” (...) « Sendo que, não se encontra comprovado nos presentes autos que se trate efetivamente de imposto indevidamente faturado e pago em excesso, conforme resposta da prestadora dos serviços, apresentada nesta sede.” A Requerida traz ainda à colação as decisões arbitrais tiradas nos processos n.ºs 471/2023-T e 474/2023-T que, quanto ao primeiro, diz, apreciou factualidade em tudo coincidente com a que se encontra em apreciação na presente acção e que abundantemente transcreve.
- F)** E isto dito e em matéria de excepção, conclui a Requerida como segue: “[A]ssim, em suma e, salvo melhor opinião, atenta a Jurisprudência acima referida, deve ser julgada verificada a excepção peremptória inominada, de conhecimento oficioso, de ilegitimidade material do Requerente (artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1 e) do RJAT), com todas as consequências legais, **o que desde já se Requer.**”

- G)** No que tange à defesa por impugnação, começa a Requerida por aduzir no sentido de que *“[A] fundamentação da decisão de rejeição liminar da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente assentou na impropriedade do meio da revisão oficiosa para fazer valer a pretensão, “por não se encontrarem preenchidos os pressupostos legalmente previstos para o efeito, não se vislumbrando que seja admissível a sua convalidação noutra qualquer meio impugnatório.”* E ainda: *“[C]oncretamente, assenta, também, na falta de prova, nessa sede, de que tivesse solicitado à B... a regularização do imposto nos termos do art.º 78.º, n.º 3 do Código do IVA, com a devida correção das faturas, e, ademais, na exclusiva disponibilidade do exercício da regularização do IVA pela prestadora do serviço.”* (...) *“Não se verificando a correção das faturas inexatas, concluiu pela inexistência de fundamento legal para a anulação das autoliquidações em crise, por as mesmas se encontrarem em conformidade com as normas legais aplicáveis – cf. ponto 77 da informação n.º 177-ISC/2023, de 2023-10-30, na qual foi exarado o despacho de rejeição.”*
- H)** Prossegue a Requerida, referindo: *“[O]ra, a fundamentação que sustenta a decisão impugnada está em total conformidade com as normas legais aplicáveis à regularização do IVA.”*
- I)** Trazendo de seguida a Requerida à colação o disposto nos seguintes artigos: n.º 1 do art.º 68.º do CCP, n.º 1 do art.º 98.º do CIVA e n.º 1 do art.º 78.º do CIVA.
- J)** E partindo da letra daqueles normativos e dos ensinamentos de Jorge Lopes de Sousa, *in* “Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado”, Volume I, 2011, p. 627, defende a Requerida o seguinte: *“(…) o meio procedimental do art.º 78.º da LGT, da revisão oficiosa dos atos tributários, não tem por objeto a retificação ou restituição do IVA liquidado em faturas emitidas pelos sujeitos passivos, até porque esta garantia impugnatória não se sobrepõe às normas especiais do direito à regularização previstas no art.º 78.º do Código do IVA, que prevê o mecanismo idóneo para a correção, pelo sujeito passivo, deste tipo de erros nas faturas que emitiu, em cumprimento do disposto no n.º 1 do art.º 37.º do Código do IVA, uma vez que houve imposto repercutido.”*
- K)** Intuindo a Requerida do acabado de referir que *“[O] instituto da revisão oficiosa, previsto na lei geral, não é, assim, de facto o meio próprio e adequado para a anulação de autoliquidações de IVA, quando o sujeito passivo não proceda à emissão de documentos rectificativos das faturas, regularizando o imposto a seu favor, de modo a poder reembolsar,*

subsequentemente, ele próprio, o adquirente do IVA pago, sob pena, desde logo, de risco de duplo reembolso.” Não deixando de concluir que “[E] o mesmo se tem de concluir relativamente à reclamação graciosa, a que se refere o artigo 68.º do CPPT.”

- L)** Ancorada na letra do n.º 7 do art.º 29.º do Código do IVA, diz a Requerida que tal normativo *“(…) impõe que deve ser emitido documento retificativo de fatura quando o valor tributável de uma operação ou imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo.”* Refere mais: *“O Requerente parece admitir a imprescindibilidade desse mecanismo de recuperação próprio, previsto no art.º 78.º do Código do IVA, uma vez que, tal como indicado no procedimento de reclamação graciosa, procedeu a devidas diligências junto da prestadora dos serviços, para que esta emitisse notas de crédito, anulando as faturas, e emitisse outras novas faturas com isenção do IVA, e conseqüente restituição do imposto ao Requerente, com fundamento no acórdão do TJUE (cf. documento n.º 5, anexo ao PPA).”*
- M)** De seguida a Requerida destaca que a B... se recusou *“(…) a seguir o procedimento proposto, de emissão de notas de crédito relativamente às faturas em questão, por considerar que as faturas foram corretamente emitidas e que é devido imposto, por se referirem a imóveis sítos em território nacional, aplicando-se o art.º 6.º, n.º 7, al. a), a contrario, do Código do IVA (cf. documento n.º 6, anexo ao PPA).”*
- N)** Prossegue ainda dizendo que *“A regularização pelo prestador tem caráter facultativo, dentro do prazo do n.º 3 do art.º 78.º do Código do IVA, sendo a sua devolução ao cliente, efetuada de forma voluntária ou, através de instauração de competente ação cível, a interpor pelo lesado.”*
- O)** Repristina a ideia de que o Requerente carece de legitimidade para no presente PPA atacar as autoliquidações emitidas em nome de outra(s) entidade(s), ainda que esta(s) lhe forneça(m) bens ou serviços.
- P)** Retirando a Requerida daqui que *“(…) ao invés de apresentar a reclamação graciosa, o Requerente deveria ter exigido, junto dos fornecedores dos bens e prestadores dos serviços, a emissão dos respetivos documentos retificativos de fatura, nos termos do artigo 78.º do Código do IVA, de modo a reaver o IVA pago em excesso.”*
- Q)** Traz de seguida à discussão o disposto nos nºs 2 e 3 do art.º 97.º do CIVA e ainda a opinião de Jesuíno Alcântara Martins, in *“Código do IVA e RITI – Notas e Comentários, Coordenação e Organização: Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos”, 2014, p. 504, quando*

aquele refere que o n.º 3 do artigo 97.º do Código do IVA: *“(…) visa garantir a observância do princípio da neutralidade que caracteriza o IVA e simultaneamente acautelar os interesses do Estado, sob pena do erário público ser prejudicado”, ao determinar que “a anulação das liquidações de IVA só pode ser efetuada quando estiver provado que o imposto em causa não foi incluído na fatura do adquirente dos bens ou serviços, visto que, caso contrário, este poderia beneficiar do direito à dedução e o Estado corria o risco de restituir ao reclamante/impugnante o imposto anulado e simultaneamente deduzido.”*

- R)** E ainda o Ofício-Circulado 30082/2005, de 17 de Novembro, da Direção de Serviços do IVA e que a dado passo diz que as regularizações previstas no artigo 78.º do Código do IVA se destinam *“(…) a corrigir, a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado, o imposto já entregue ou já deduzido num determinado período de imposto, por força de diversas circunstâncias ocorridas após o envio da declaração periódica e que não estejam contempladas noutros normativos legais”*
- S)** E não se detendo, prossegue a Requerida aduzindo no sentido de que *“[A]inda que se invoque erro de direito, tratando-se de IVA indevidamente liquidado na fatura, tem-se entendido que deve ser emitido o documento retificativo de fatura e provado que o respetivo cliente tomou conhecimento da anulação do imposto ou que foi reembolsado do imposto indevidamente liquidado.”* E ainda: *“[O] Requerente é, no caso vertente, o adquirente, que alega não ter deduzido o IVA, mas a lei não distingue a forma de correção das faturas em função da qualidade do adquirente.” (...)* *“Por outro lado, o facto de o Requerente não deduzir o IVA em causa não obsta ao direito de regularização do IVA indevidamente liquidado que assiste aos prestadores dos serviços que emitiram as ditas faturas.” (...)* *“Sendo certo que, in casu, a regularização do IVA por parte do fornecedor, determina a aplicação do n.º 4 do artigo 78.º do Código do IVA.”*
- T)** E de tudo quanto vem sendo dito, retira a Requerida o seguinte: *“Não se pode, assim (a proceder a pretensão do Requerente), compensar a regularização de IVA a favor do sujeito passivo, na esfera do prestador de serviços, com a correção da dedução, na esfera do adquirente, mediante regularização de IVA a favor do Estado.” (...)* *“Mas, também não se corrigiria (a proceder a pretensão do Requerente), na esfera do prestador dos serviços, a dedução de imposto que haja levado a cabo relativamente aos inputs referentes a estas operações.”*

- U)** Fazendo notar a Requerida que “(...) o emitente das facturas nas quais liquidou IVA, porquanto tais operações o permitem, certamente que deduziu o imposto suportado nos seus inputs e, se rectificasse as facturas passando a aplicar a isenção (cujo direito à aplicação não resulta comprovado), teria de regularizar o imposto antes deduzido, referente a estas operações, porquanto estas deixariam de conferir o direito à dedução.” (...) “Ou seja, não se mostra assegurado que, do aqui requerido reembolso de IVA, não resulte a perda de receitas fiscais.”
- V)** Acrescendo dizer que aduz ainda a Requerida um outro argumento: o de que “(...) não comprova, como já vimos, ser impossível ou excessivamente difícil para o Requerente obter, junto dos prestadores de serviços, a correspondente retificação das faturas e a restituição do imposto indevidamente liquidado.”
- W)** Argumentando ainda a Requerida: “[E]m tais circunstâncias, prevendo a lei mecanismos de correção do IVA na esfera dos prestadores, que exigem a emissão do correspondente documento retificativo, incluindo nos casos de erro de direito, com enquadramento no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA, entende-se que carecem de base legal pedidos de reembolso do IVA pago em excesso como o que vem invocado.”
- X)** Trazendo agora à colação a decisão arbitral prolatada no Processo n.º 484/2022-T, de 30.03.2023 e dizendo a Requerida que ali se decidiu naquele mesmo sentido, ou seja, no sentido da impossibilidade de anulação de liquidações por falta de correção de faturas por parte do emitente, sustenta aquela que “[N]o que tange ao objeto mediato do PPA – as autoliquidações de IVA da B... –, independentemente do enquadramento jurídico-tributário das operações, a AT encontra-se impossibilitada a proceder à sua anulação, nos termos do n.º 3 do art.º 97.º do Código do IVA, que impede a anulação das liquidações quando existe imposto repercutido (“as liquidações só podem ser anuladas quando esteja provado que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente nos termos do artigo 37.º”).”
- Y)** Segue-se a apreciação à invocação da decisão jurisprudencial do TJUE, conhecida por “Caso Schütte”, dizendo a Requerida que “(...) no referido acórdão é sublinhado que, não havendo regulamentação da União em matéria de pedidos de restituição de impostos, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser exercidos (cf. n.º 21).” E mais: “[E] que cabe também aos Estados Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente faturado pode ser regularizado (cf. n.º 22).” Finalmente: “Por outro lado, o TJUE reconheceu que um sistema em que, por um lado, o

fornecedor do bem que pagou por erro o IVA às autoridades tributárias pode exigir o seu reembolso e, por outro, o adquirente do bem pode intentar uma ação cível para repetição do indevido contra esse fornecedor respeita os princípios da neutralidade e da efetividade. E que esse sistema permite ao referido adquirente que suportou o encargo do imposto faturado por erro obter o reembolso dos montantes pagos indevidamente (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, EU:C:2007:167, n.º 38 e 39, e de 26 de abril 2017, Farkas, C 564/15, EU:C:2017:302, n.º 51)."

- Z)** Prossegue a Requerida dizendo que *"No acórdão Schütte, o TJUE mantém a jurisprudência anterior de que "se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do fornecedor, o princípio da efetividade pode exigir que o adquirente do bem em questão possa requerer o reembolso diretamente às autoridades tributárias. Por conseguinte, os Estados Membros devem prever os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao referido adquirente recuperar o imposto indevidamente faturado, de modo a que o princípio da efetividade seja respeitado"*.
- AA)** E isto dito retira a Requerida o seguinte: *"[O]ra, no caso em apreço não estamos perante uma "regulamentação nacional ou prática nacional que conduza a recusar ao adquirente de bens o reembolso do IVA a montante que lhe foi indevidamente faturado e que pagou em excesso aos seus fornecedores" , em violação dos princípios da neutralidade do IVA e da efetividade, porquanto, por um lado existem normas específicas previstas no Código do IVA para esse efeito, nomeadamente, o art.º 78.º do Código do IVA, não se aplicando o art.º 98.º, n.º 2 do mesmo Código, que estabelece um prazo de caducidade do direito à dedução."*
- BB)** Não se detendo refere ainda o que segue: *"[P]or outro lado, não se encontra comprovado nos presentes autos que se trate efetivamente de imposto indevidamente faturado e pago em excesso, conforme resposta da prestadora dos serviços, apresentada nesta sede. (Doc. n.º 6 junto com o PPA)." E ainda: "[D]e qualquer forma a factualidade subjacente ao acórdão Schütte do TJUE é distinta da que está na origem do pedido do Requerente, não lhe sendo sobreponível, uma vez que a matéria em causa se reporta à impossibilidade de o adquirente dos bens obter reembolso dos fornecedores por força de prescrição, tratando-se de imposto liquidado em excesso, que foi confirmado pelos serviços de inspeção, o que não é aqui o caso."*
- CC)** Prossequindo a Requerida na análise que estava a empreender, aduzindo: *"[N]o que concerne ao acórdão do STA n.º 02315/14.1BELRS, invocado pelo Requerente no PPA, a respetiva*

jurisprudência também não é de aplicar ao caso vertente, pois naquele processo encontrava-se confirmada a legítima aplicação da isenção do art.º 9.º do Código do IVA, através de uma informação vinculativa prestada pela AT, encontrando-se em discussão, no plano judicial, apenas o prazo/norma aplicável para o prestador dos serviços poder regularizar a seu favor o imposto indevidamente liquidado, o que, igualmente, não é aqui o caso, pois na situação em apreço é terceiro."

DD) Concluindo a Requerida como segue: *"[É], pois manifesta a argumentação esgrimida pelo Requerente, devendo manter-se a decisão controvertida, que bem concluiu pela inexistência de fundamento legal para a anulação das autoliquidações em crise, por as mesmas se encontrarem em conformidade com as normas legais aplicáveis."*

EE) Aduzindo ainda como segue: *"[S]endo que o entendimento que sustenta a decisão controvertida está em total a conformidade com a jurisprudência que emana da decisão arbitral proferida no processo n.º 472/2023-T, em que a situação de facto espelha a situação dos autos, no qual se decidiu pela improcedência da ação e pela legalidade do indeferimento em sede de procedimento tributário por parte da AT."*

FF) Segue-se a transcrição de parte da decisão arbitral tirada no processo n.º 472/2023-T que aqui se deve considerar reiterada.

GG) E partindo dela, sustenta a Requerida que a mesma *"(...) deverá ser seguida in casu, pois, muito embora o Requerente afirme ter contactado o fornecedor antes da propositura da presente ação arbitral e tenha sido obtida uma recusa expressa para a regularização das faturas em questão, tal facto não demonstra, por si só, a alegada impossibilidade de retificação; (...)"* E ainda: *"[N]ão tendo sido feita, designadamente, qualquer prova quanto à impossibilidade de agir em juízo civil contra o fornecedor."*

HH) E em jeito de conclusão, refere a Requerida: *"[D]everá, pois, a presente ação ser julgada improcedente, mostrando-se prejudicada a validação da isenção invocada, ao abrigo do artigo 9.º, alínea 27), subalínea g) do Código do IVA, bem como a verificação do montante de imposto a reembolsar."*

II) A Requerida traz ainda à colação a informação vinculativa n.º 1776, com despacho do subdiretor-Geral, substituto legal do Diretor-Geral, de 2011-04-08, que abundantemente transcreve, o que igualmente aqui se empreende: *"[...] 15. A isenção de IVA prevista na alínea g) do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA, sobre as despesas de "administração ou gestão de fundos de*

investimento", tem como objectivo, por um lado, facilitar a aplicação de capital em fundos de investimento aos pequenos investidores, e, por outro, evitar distorções da concorrência entre as sociedades de investimento autogeridas e os fundos de investimento obrigatoriamente geridos por uma entidade externa, que, na sua ausência, suportariam um encargo adicional, o que originava uma desvantagem em relação àquelas sociedades, incompatível com o princípio da neutralidade do IVA. 16. Tendo em conta as razões que presidiram à criação dessa isenção e não obstante os Fundos de Pensões e de Investimento possuírem as suas próprias especificidades e se encontrarem regulados em regimes jurídicos próprios, considera-se que os Fundos de Pensões estão abrangidos pelo conceito de "fundos de investimento" aí previsto, na medida em que, por imposição do art.º 32.º do Decreto-Lei n.º 12/2006, de 20 de Janeiro, acima transcrito, a sua gestão é obrigatoriamente efectuada por entidade externa. 17. Quanto ao facto dessa isenção poder abranger os serviços de gestão dos FP quando prestados em regime de subcontratação, importa referir que, nos termos do n.º 1 do art.º 37.º desse diploma, acima transcrito, as sociedades gestoras, sem prejuízo da manutenção da sua responsabilidade, podem recorrer a serviços de terceiros que se mostrem convenientes para o exercício da sua actividade, designadamente os de prestação de conselhos especializados sobre aspectos actuariais e de investimentos e, ainda de execução, sob a sua orientação e responsabilidade. 18. No entanto, acresce no seu n.º 3, que a subcontratação de tais serviços deve ser efectuada com a observância de todos os condicionalismos previstos nesse preceito legal, através de "contrato escrito celebrado entre a entidade gestora e o prestador dos serviços" (...). 19. Assim sendo, o regime de subcontratação de serviços de gestão de parte ou da totalidade dos activos de um FP, é efectuada entre as sociedades gestoras e os prestadores de serviços, pelo que a subcontratação efectuada entre Entidades Terceiras e a Requerente, enquanto prestadora de tais serviços, encontra-se excluída do âmbito desse preceito legal e, consequentemente, do conceito da isenção, dado que a sua aplicação tem carácter restritivo. 20. Por outro lado, nem todas as funções exercidas no âmbito da gestão e administração de um Fundo de Pensões quando fornecidas em regime de subcontratação às SGFP, se encontram abrangidas pela isenção. 21. Com efeito, de harmonia com o disposto no art.º 15.º do referido Decreto-Lei n.º 12/06, de 20.01.2006, a gestão de um fundo de pensões envolve funções de natureza específica, como a selecção de activos para efeitos de aplicação do capital, e de natureza acessória como, por exemplo, a contabilidade, gestão do pessoal, manutenção do

material e instalações, etc. 22. Assim, sempre que as funções (específicas e acessórias) forem exercidas pela sociedade gestora do Fundo são consideradas na sua globalidade como gestão e, portanto, isentas ao abrigo daquela norma legal, na medida em que os serviços acessórios seguem o enquadramento, em sede de IVA, dos serviços principais, considerando-se, de acordo com a jurisprudência comunitária, que uma prestação de serviços é acessória em relação à principal quando não constitua um fim em si, mas um meio de possibilitar o fornecimento do serviço principal. 23. No caso da sociedade gestora recorrer à subcontratação de serviços que se mostrem convenientes para o exercício da sua actividade, ou ainda à execução, sob a sua orientação e responsabilidade, de operações que são da sua competência, nos termos previstos no art.º 37.º daquele diploma, há que analisar a sua natureza, em cada caso concreto. [...].”

- JJ)** Acrescenta ainda o seguinte: “(...) a actividade das entidades gestoras compreende dois planos distintos e que não se poderão confundir: um lado, o plano da actividade de gestão de OIC; e, por outro lado, o plano da sua própria gestão e actividade. Com efeito, importa sempre ter presente que as entidades gestoras poderão agir por sua própria conta ou por conta de cada um dos OIC que gerem, pelo que é importante fazer essa distinção, por forma a prevenir a confusão de interesses e de patrimónios.[...] Ora, no caso concreto de subcontratação de funções de gestão de OIC por parte da entidade gestora, temos, efectivamente, três entidades que estabelecem relações jurídicas diversas: por um lado, existe uma relação jurídica entre o OIC e a entidade gestora; por outro lado, existe uma relação jurídica estabelecida entre a entidade gestora e uma outra entidade a quem aquela delegada certas funções. A questão que se nos oferece colocar é, então, se se pode entender que toda a actividade da entidade gestora, que seja desenvolvida por um terceiro, com o qual esta estabelece um vínculo contratual, deverá ser enquadrada no conceito de subcontratação, para efeitos do disposto no artigo 76.º, do RGOIC. Cremos que não. Com efeito, apenas poderão ser passíveis de ser consideradas como subcontratação as funções que cabem à entidade gestora, por via da posição jurídica que assume de gestão de OIC - daí a referência legal a "funções no âmbito da gestão de organismos de investimento colectivo". Isto é, a actividade corrente, que diga respeito à entidade gestora per se e não especificamente [à] gestão de investimento colectivo não pode ser considerada subcontratação. A título de exemplo, se a entidade gestora contrata uma empresa especializada em contabilidade e fiscalidade para efectuar a contabilidade e

garantir o cumprimento das obrigações fiscais específicas dos OIC que gere, estamos perante um caso de subcontratação, na medida em que uma das funções que cabe à entidade gestora, no âmbito da gestão e administração de OIC é, precisamente, as de prestar serviços de contabilidade e fiscalidade (cf. artigo 66.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), do RGOIC). Já se a contratação for relativa à contabilidade e fiscalidade da própria entidade gestora, que, recordamos, são dois planos diferentes de actividade, não se estará perante subcontratação, na acepção do artigo 76.º, n.º 1, do RGOIC. O mesmo se pode referir quanto a todas as obrigações decorrentes da função de gestão e administração de OIC, constantes do artigo 66.º, do RGOIC, nomeadamente serviços jurídicos, gestão corrente do património, entre outros, desde que relativos à actividade do(s) OIC gerido(s). Diferentemente, em algumas situações específicas já não entendemos que se possa falar em subcontratação, como seja a contratação de uma entidade para prestação de serviços de front e back office e a contratação de serviços informáticos. Com efeito, estas situações não constam do artigo 66.º, do RGOIC, embora se reconheça que implicitamente são necessárias para a gestão de OIC, mas não são específicas dessa função. Isto é, a entidade gestora, enquanto empresa que desenvolve uma determinada actividade, necessitará sempre que as referidas actividades sejam desenvolvidas, independentemente de fazer gestão de investimento colectivo. Não queremos com isto dizer que as funções enumeradas no artigo 66.º, do RGOIC, são todas elas actividades específicas das entidades gestoras de investimento colectivo. Com efeito, as empresas, no geral, necessitam, frequentemente, de serviços jurídicos e de contabilidade ou de gestão corrente dos seus activos. Contudo, o que aqui releva é, tão-somente, o facto de certas funções aí descritas estarem directamente relacionadas com a actividade de gestão de investimento colectivo e com a necessidade de assegurar impreterivelmente o bom funcionamento deste tipo de actividade, enquanto que outras já não estão intrinsecamente ligadas a esse dever, como, a nosso ver, é o caso das funções de back e front office e de informática, entre outras” (cfr. Francisca Landerset, in A Isenção de IVA na Gestão de Organismos de Investimento Colectivo, Cadernos IVA 2017, Coordenação Sérgio Vasques, pp. 297-300)."

KK) Dizendo a Requerida descer ao caso concreto, afirma haver constatado que "(...) os custos com a mediação imobiliária não são custos específicos da gestão do fundo, mas antes e sim, transversais a qualquer operador que desenvolva actividade similar (compra e venda e arrendamento de imóveis), sob qualquer outra forma organizacional."

LL) Referindo em aditamento: “[R]ecorde-se que, como acima se verificou, o ratio legis desta isenção, é o de não onerar a opção de sub contratação da gestão dos fundos e não, todo e qualquer custo que os fundos suportem.” E mais: “Ora, se não for sub contratada a gestão do fundo, de igual forma, recorrem os fundos, por norma a serviços de mediação imobiliária e, esses serviços não são isentos.” Finalmente : “[P]elo que, aplicar essa isenção aos serviços de mediação imobiliária quando a gestão do fundo seja sub contratada e, não a aplicar, quando não o for, cria distorções no mercado e, essas distorções, que decorreriam única e exclusivamente da aplicação do IVA, constituiriam, isso sim, uma violação flagrante do princípio da neutralidade, princípio basilar da construção do imposto.”

MM) Concluindo a Requerida como segue: “[P]elo exposto, é forçoso concluir que não se comprova que seja aplicável, no caso dos autos, a invocada isenção, por não se demonstrar cumprido o regime de subcontratação e/ou porque nem todas as funções exercidas no âmbito da gestão e administração de um fundo de investimento, quando fornecidas em regime de subcontratação às SGOIC, se encontram abrangidas pela isenção.”

NN) Peticionando seja julgada procedente a excepção da ilegitimidade material do Requerente, absolvendo-se, em conformidade, a Requerida da instância; seja ainda julgado improcedente o PPA por não provado e, conseqüentemente, devendo ser absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

II. DECISÃO:

II.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

12. Com relevo para a apreciação e decisão da excepção suscitada e também dos restantes pressupostos processuais, bem como para apreciação do mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

A) O Requerente é um fundo de investimento imobiliário fechado, representado pela sua Sociedade Gestora nos termos do respetivo Regulamento de Gestão, sendo a atividade regulada pelo Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo,

aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro. (Cfr. art.º 58º do PPA e Doc. n.º 2 junto ao PPA. Facto não controvertido);

- B)** A constituição do Fundo foi autorizada pelo Ministério das Finanças, de acordo com a Portaria n.º 26/92, de 6 de julho de 2006, tendo o Fundo iniciado a sua atividade a 12 de julho de 2006. (Cfr. art.º 58º do PPA e Doc. N.º 2 junto ao PPA. Facto não controvertido);
- C)** De acordo com o Regulamento de Gestão em vigor, o Fundo tem como objetivo *“a aplicação das poupanças recebidas dos participantes no investimento efetuado no mercado imobiliário procurando, através da sua política de investimentos, criar condições de rentabilidade, segurança e liquidez, não privilegiando nenhuma área em particular da atividade imobiliária”*. (Cfr. art.º 59.º do PPA e Doc. n.º 2 junto ao PPA).
- D)** O objetivo explicitado no ponto **C)** do probatório, materializa-se através do investimento em *“i) imóveis urbanos ou suas frações autónomas, para valorização ou para arrendamento; ii) desenvolvimento de projetos de construção de imóveis destinados a logística, comércio, habitação e serviços para posterior venda ou arrendamento; iii) prédios rústicos ou mistos.”* (Cfr. art.º 60.º do PPA e Doc. n.º 2 junto ao PPA).
- E)** Enquanto responsável pela administração do fundo de investimento imobiliário, compete à Sociedade Gestora, nomeadamente, *“administrar e gerir o investimento, adotando um elevado grau de diligência na seleção e no acompanhamento contínuo dos investimentos, praticando os atos e operações necessários à boa concretização da política de investimento.”* (Cfr. art.º 61º do PPA e Doc. n.º 2 junto ao PPA. Facto não controvertido);
- F)** Em cumprimento do objeto refletido no Regulamento de Gestão e, bem assim, das competências que cabem à sua Sociedade Gestora, o Requerente, devidamente representado pela mesma, celebrou, no dia 18 de Maio de 2022, um contrato de Mediação Imobiliária com a entidade B... – Sociedade de Mediação Imobiliária, Lda., no âmbito do qual esta última se comprometeu a diligenciar, em regime de exclusividade, pela angariação de interessados na compra dos ativos imobiliários de que o Requerente era proprietário (Cfr. art.º 63º do PPA e Doc. n.º 3 junto ao PPA);

- G)** Para efeitos de execução do Contrato referido no ponto **F)** do Probatório, a B... obriga-se a prestar ao Fundo as seguintes actividades, visando a comercialização dos imóveis do Requerente: **i)** Realizar ações de promoção e apresentação dos imóveis a potenciais compradores; **ii)** Proceder à partilha de informação, bem como à definição de estratégias de marketing; **iii)** Negociar com os potenciais interessados na aquisição dos imóveis, procurando obter as melhores condições negociais a verificar-se na esfera do Requerente; **iv)** Assumir a responsabilidade pela prestação da necessária assistência administrativa e burocrática em todas as fases do processo até à sua conclusão efetiva; **v)** Intervir ativamente nas negociações e elaboração da documentação necessária. (Cfr. art.º 64.º do PPA e Cláusula 2.ª do Doc. n.º 3 junto ao PPA).
- H)** O Requerente obriga-se a facultar à B... toda a documentação relativa aos imóveis; a permitir o acesso a estes para efeitos de visitas de potenciais interessados; e a pagar as respetivas comissões (Cfr. Cláusulas 2.ª e 3.ª do contrato de mediação imobiliária, junto ao PPA como Doc. n.º 3).
- I)** A Sociedade Gestora do Requerente optou (à data) pela facturação directa ao Fundo dos custos associados aos serviços de mediação imobiliária prestados pela B... (Cfr. art.º 65º do PPA. Facto não controvertido);
- J)** A atividade de mediação imobiliária da B... é desenvolvida em regime de exclusividade. (Cfr. Cláusula 4.ª do contrato de mediação imobiliária junto ao PPA como Doc. n.º 3).
- K)** A comissão de mediação imobiliária cobrada pela B... ao Requerente é calculada de acordo com os critérios previstos na Cláusula 3.ª do contrato de mediação imobiliária.
- L)** O Requerente incorreu em custos relacionados com a aquisição de serviços de mediação imobiliária à B... (Cfr. Cláusula 3.ª do contrato de mediação imobiliária junto ao PPA como Doc. n.º 3).
- M)** A B... enquadrou as prestações de serviços de mediação imobiliária por si realizadas, para efeitos de IVA, enquanto operações sujeitas e não isentas, emitindo a respectiva fatura e liquidando o imposto ao Requerente, respeitante ao período de tributação de Junho de 2022, à taxa normal de 23% (Cfr. **Doc. nº 4** junto ao PPA);
- N)** Relativamente ao período de tributação de Junho de 2022, a B... faturou ao Requerente as remunerações devidas por este enquanto contrapartida dos serviços

de mediação imobiliária prestados ao Fundo, no montante de € 119.852,89, ao qual acresceu IVA, à taxa normal de 23%, no montante de 27.566,16 €. (Cfr. art.º 70º do PPA. Facto não controvertido);

- O)** Partindo do erróneo enquadramento em sede de IVA conferido pela B... às prestações de serviços que realizou, o Fundo diligenciou junto daquela, procedesse esta à substituição das faturas e à inerente emissão de novas faturas que passassem a refletir o correto enquadramento em IVA, *i.e.*, aplicação da isenção deste imposto, acompanhadas da correspondente devolução ao Fundo do IVA indevidamente pago. Apesar de o Requerente ter levado a cabo as diligências necessárias para o efeito, designadamente, tendo endereçado uma carta à B..., bem como efetuado diversos contactos telefónicos, tal pretensão não acolheu concordância junto da B... que expressou recusa em corrigir as faturas. (Cfr. Doc. n.º 5 e Doc. n.º 6 juntos ao PPA).
- P)** O Requerente, no período de imposto em causa, reportado a Junho de 2022, apresenta-se, em termos cadastrais e para efeitos de IVA, como um sujeito passivo enquadrado sob o regime de isenção deste imposto ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA e, como tal, não lhe assistiu qualquer direito à dedução do imposto subjacente aos serviços que adquiriu, não tendo, por conseguinte, deduzido qualquer montante respeitante à tipologia de serviços cujo enquadramento em IVA se questiona e, bem assim, a qualquer outra tipologia de serviços. (Cfr. art.º 78º do PPA. Facto não controvertido);
- Q)** Foi aberto procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...023..., na sequência de petição apresentada pelo Requerente em 22.6.2023, ao abrigo do disposto no artigo 97.º do Código do IVA e alínea f) do n.º 1 do art.º 54º da LGT e ainda do art.º 131º do CPPT, que tinha por objecto a autoliquidação de imposto referente ao período de tributação de Junho de 2022, insurgindo-se o Requerente contra os actos de liquidação do IVA efetuados nas facturas referidas em **M)** e **N)** do Probatório. (Cfr. art.º 56.º do PPA e fls. 3/106 do PA junto aos autos);
- R)** Mediante Ofício n.º ...-DJT/2023, de 30.10.2023, foi dado a conhecer ao Requerente a decisão final que recaiu sobre a Reclamação graciosa referida no ponto **Q)** do Probatório e que ia no sentido da sua rejeição liminar (Cfr. Doc. n.º 1, junto ao PPA e fls.92 a 104 do PA)

- S) Em 29.01.2024, pelas 13:08 horas, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- T) O pedido foi aceite em 31.01.2024, pelas 17:02 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

II.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

- 13. O Tribunal não deu como provada a impossibilidade ou a excessiva dificuldade do Requerente, junto da B..., lograr a anulação das liquidações de IVA referentes às faturas reportadas ao período de tributação de Junho de 2022 e aqui em causa.
- 14. A este propósito a única prova documental produzida foi a que foi dada como provada no ponto **O)** do probatório
- 15. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

II.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

- 16. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
- 17. 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 (cfr. art.º 596.º do CPC).
- 18. A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respectivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pelo Requerente e nas informações oficiais e nos

documentos constantes do PA junto aos autos, conforme remissão feita a propósito de cada ponto do probatório, sendo indicado expressamente em cada um daqueles pontos o(s) documento(s) que contribuiram para a extração do correspondente facto.

19. A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais, fazem fé, quando devidamente fundamentadas e se se basearem em critérios objectivos. (Cfr. artigos 76º, n.º 1 da LGT e 115º, n.º 2 do CPPT).

II.D) PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS:

II.D1) DA (IN)COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL:

20. O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo, por isso, antes de tudo o mais, proceder à sua apreciação (cfr. artigos 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 96.º e 98.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão, respetivamente, das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).
21. Assim sendo, e tendo em consideração que o Requerente levantou a questão da competência material do CAAD no seu PPA e que a eventual a excepção dilatória da incompetência material poderá obstar ao conhecimento do mérito da causa e/ou importar a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 89.º do CPTA e ainda do disposto no art.º 576.º do Código de Processo Civil aplicáveis *ex vi* do disposto no art.º 29.º do RJAT, será a mesma de imediato apreciada, ainda que a Requerida não a tenha aduzido. Da circunstância da Requerida, na sua Resposta, não haver invocado a excepção da incompetência material do Tribunal, estando nós perante a avaliação da verificação dos pressupostos processuais e configurando essa temática como questão de direito e do conhecimento oficioso, não retira daí o Tribunal Arbitral Singular qualquer consequência, defendendo igualmente que devemos, sem limitações, avaliar da verificação (ou não) de tal excepção. Vejamos,
22. *Como ensinava o Prof. Manuel Domingues de Andrade em «Noções Elementares de Processo Civil» p.p. 88 e ss., a competência dos tribunais “[é] a medida de jurisdição dos diversos tribunais; o modo como entre eles se fracciona e reparte o poder jurisdicional”, sendo que a*

“Competência abstracta dum tribunal é a medida da sua jurisdição; a fracção do poder jurisdicional que lhe é atribuída; a determinação das causas que lhe tocam” e a “Competência concreta dum tribunal, trata-se (...) da sua competência para certa causa. É o seu poder de julgar (exercer actividade processual) nesse pleito; a inclusão deste na fracção de jurisdição que lhe corresponde.”

- 23.** A competência material do tribunal afere-se pelos termos em que a acção é proposta e pela forma como o autor estrutura o pedido e os respectivos fundamentos. Por isso, para se aferir da competência material do tribunal **importa apenas atender** aos factos articulados pelo autor na petição inicial e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados. (Neste sentido veja-se Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 15.1.2015, Pº 117/14.4TTLMG.C1 que veio a ser confirmado pelo Acórdão do STJ de 16/06/2015).
- 24.** A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é desde logo definida pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que dispõe: *“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; c) (...)”* - Revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.
- 25.** A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é ainda limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte: *“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c)*

Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”

26. Isto dito, importa então começar por atentar no pedido formulado pelo Requerente que, visto o petítório, se materializa como segue: “[T]ermos em que, à face dos fundamentos expostos, se requer a Vossas Excelências a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência: a) A anulação da decisão de indeferimento proferida pela AT no âmbito do procedimento de Reclamação Graciosa sub judice, porque manifestamente ilegal; b) A anulação parcial do ato de autoliquidação de IVA efetuada pela entidade que prestou ao Requerente serviços de mediação imobiliária, durante o período de junho de 2022, concretizados através da apresentação da declaração periódica referente a tal período pela entidade prestadora dos referidos serviços, tendo o Requerente suportado um montante de IVA superior ao legalmente devido, no montante global de € 27.566,16; c) A condenação da AT à restituição ao Requerente do valor do IVA pago em excesso ao seu prestador e refletido nas supra referida declaração periódica de imposto, no montante global de € 27.566,16; d) A condenação da AT ao pagamento (a favor do Requerente) dos juros indemnizatórios legalmente devidos, por estarem preenchidos os pressupostos do artigo 43.º da LGT.”
27. Intuindo-se daqui que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido que o que o Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação parcial do acto de autoliquidação de IVA aqui em causa, por via da declaração de ilegalidade e anulação do acto que indeferiu a Reclamação Graciosa entretanto apresentada.
28. Como visto, a pretensão de anulação de actos de autoliquidação de tributos **tem perfeito cabimento** na norma competencial prevista na alínea a), do n.º 1, do art.º 2.º do RJAT.
29. Ademais, a Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, através da qual a Requerida se vinculou à arbitragem em matéria tributária, não contém qualquer exclusão que pudesse abarcar a situação dos presentes autos (Cfr. n.º 2 do art.º 2.º da referida Portaria).
30. Nessa medida, o pedido formulado pelo Requerente está compreendido no âmbito das competências dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, pois nele está incluída a apreciação de pretensões de *“declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos,*

- de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”, como decorre do estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.*
31. Há, assim, que concluir pela competência do presente Tribunal em razão da matéria por força do citado art.º 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e ainda por força da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, tal como resulta da Portaria n.º 112-A/2011 de 12 de Março.
32. Deste modo, considera-se o tribunal competente em razão da matéria com respaldo também em tudo quanto foi supra aduzido e ainda no prolatado na decisão arbitral tirada no Processo n.º 206/2022-T que pode ser lida *in* https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=6780.
33. Quanto à competência do CAAD para apreciação da (i)legalidade de actos de primeiro, segundo e terceiro grau, considera o tribunal que é actualmente entendimento pacífico tanto na Jurisprudência como na Doutrina que os actos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos poderão ser arbitráveis junto do CAAD, **na condição de, eles próprios, terem apreciado a legalidade de um acto de liquidação de imposto - i.e., de um acto de primeiro grau.**
34. Naquele sentido, adequado se mostra trazer à colação jurisprudência arbitral (concretamente a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 272/2014-T do CAAD que pode ser lida *in* https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=180&id=614) e doutrina (Jorge Lopes de Sousa que, no seu “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária” e Carla Castelo Trindade, *in* “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”), que sustenta que a jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de actos de liquidação de tributos - actos de primeiro grau - quando, num acto de segundo grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de tal acto.
35. O Requerente, visando demonstrar que a AT se pronunciou sobre a legalidade dos actos de autoliquidação entretanto controvertidos e aqui sindicados, aduz como segue nos artigos 24.º a 27.º do seu PPA: “(...) 24.º *Ora, na situação objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, entendeu a AT ser de indeferir a Reclamação Graciosa apresentada pelo Requerente com referência ao ato tributário de (auto)liquidação de IVA respeitante ao período de junho de*

2022, uma vez que, de acordo com o seu entendimento, o mesmo não padece de qualquer ilegalidade, apresentando-se em conformidade com as normas que lhe são subjacentes. 25.º Assim, sustentou a AT, na decisão em apreço, que “[f]ace ao caso concreto, e tendo em consideração a situação fática descrita, os argumentos tecidos e os documentos disponibilizados pela Requerente, constata-se que estamos perante uma situação enquadrável no âmbito do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, que se refere às regularizações decorrentes de inexatidão nas faturas” (cf. decisão de indeferimento emanada pela AT, nesta sede junta em anexo enquanto **Documento 1**). 26.º Ademais, considera a AT que “[n]esse sentido, impunha-se que as faturas emitidas pela B..., nas quais incluiu IVA à taxa de 23%, fossem corrigidas, nos termos legais, para que passasse a constar das mesmas a menção e justificação para a aplicação da isenção de imposto nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, que entende, a Requerente, ser o enquadramento legalmente correto (...) [n]ão se verificando tais requisitos, **inexistirá fundamento legal para a anulação das autoliquidações em questão, por as mesmas estarem em conformidade com as normas legais aplicáveis**”. 27.º Deste modo, refere a AT na sua decisão de indeferimento sub judice: “(...) – 50. Do exposto decorre que o que está em causa nos autos é o exercício do direito à regularização do imposto a favor dos sujeitos passivos, matéria que indubitavelmente está na sua disponibilidade. (...) 52. Nesse sentido, a omissão da alegada regularização do imposto liquidado, não configura sequer a prática de um erro, mas uma opção legítima dos sujeitos passivos, não podendo a AT substitui-se [sic] aos mesmos no seu exercício. (...) 54. Sem prescindir, no pressuposto de estarmos perante a existência de um erro, importa realçar que o mesmo jamais se poderia reportar às mencionadas autoliquidações, mas sim a atos prévios às mesmas - as faturas emitidas pela B..., onde se materializou a liquidação do imposto que a Reclamante alega ser ilegal. 55. Com efeito, as autoliquidações não estão erradas porquanto devem refletir as faturas emitidas e os respetivos registos contabilísticos efetuados pelo sujeito passivo. [...] 71. Pelo que, salvo melhor entendimento, estar-se-á perante uma situação de inexatidão de fatura relevante para efeitos de passível correção nos termos do n.º 1 e 3 do artigo 78.º do CIVA, quando o valor tributável da operação, ou o respetivo imposto nela mencionado, não forem os corretos, face aos factos apurados e ao direito aplicável. [...] 81. Assim sendo, não padecem as autoliquidações objeto do presente procedimento de qualquer ilegalidade, estando conformes às normas que lhes estão subjacentes. [...] do alegado pela

Reclamante é patente que nada foi feito no sentido de regularizar os documentos que considera padecerem de erro na sua emissão. [(...) concluindo que] 88. Face ao exposto, o pedido de Reclamação Graciosa carece de base legal, não se mostrando como meio processual idóneo para fazer valer a pretensão da Reclamante, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos legalmente previstos para o efeito, não se vislumbrando que seja admissível a sua convalidação noutro qualquer meio impugnatório [...]” – cf. decisão de indeferimento em apreço (Documento 1).”

36. Na apreciação da Reclamação Graciosa, entende o tribunal Arbitral Singular, a AT não se limitou a analisar os aspetos processuais (embora o tenha feito com a apreciação da questão da tempestividade da apresentação da Reclamação Graciosa e da legitimidade activa do aqui Requerente para estar no referido procedimento), tendo também entrado na apreciação da legalidade da autoliquidação ali controvertida e aqui sindicada e, nesse sentido, no mérito da questão apresentada, pelo que a ação arbitral constitui meio processual idóneo de reação, conforme confirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Nesse sentido vejam-se acórdãos tirados nos processos n.º 01958/13, de 14 de Maio de 2015 e n.º 01412/15, de 7 de Janeiro de 2016. A jurisprudência arbitral vem igualmente emitindo pronúncia naquele mesmo sentido. A este propósito, veja-se, por todos, a decisão prolatada no Processo n.ºs 937/2019-T, consultável *in* https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=5010
37. O Tribunal acolhe a construção do Requerente (acima transcrita) e que vai no sentido de que a AT apreciou a legalidade do acto de autoliquidação aqui sindicado na decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada, donde, considera-se competente para a apreciação da pretensão do Requerente, em virtude de esta respeitar também à apreciação da legalidade da decisão de indeferimento proferida no âmbito da reclamação Graciosa despoletada pelo Requerente com referência ao acto tributário (de autoliquidação) de IVA aqui em causa, **tendo a AT, nessa mesma decisão de indeferimento, apreciado a legalidade daquele acto de autoliquidação.**

II.D2) DA (IN)TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL:

38. Quanto à tempestividade da interposição do PPA, a ação é tempestiva se apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
39. Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão, poderá ser apresentada impugnação judicial, por força do disposto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do CPPT; ou, alternativamente, pedido de pronúncia arbitral nos termos do n.º 1, alínea a) do art.º 10.º do RJAT, no prazo de 90 dias, “(...) contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”.
40. Concluindo-se, assim, no sentido de que o PPA era manifestamente tempestivo, porquanto, o prazo para apresentação do mesmo deve contar-se do conhecimento (presumido ou não) do indeferimento da Reclamação Graciosa, o que, nos termos do n.º 3 do art.º 39.º do CPPT, se presume haver ocorrido em 7.11.2023, data a partir da qual se conta o prazo de 90 dias para a interposição do pedido de pronúncia arbitral nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, por remissão para a alínea d) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT, pelo que, o mesmo se revela efectivamente tempestivo, na medida em que se iniciou a sua contagem em 8.11.2023 e o seu *dies ad quem* ocorreria em 5.2.2024, ou seja, *quod erat demonstrandum*, tendo sido apresentado em 29.1.2024, 13:08 horas, deve considerar-se tempestivamente interposto o PPA.

II.D3) DA (I)LEGITIMIDADE DO REQUERENTE PARA ESTAR NA PRESENTE LIDE COMO AUTOR:

41. Ainda no que tange à matéria da verificação (ou não) dos pressupostos processuais, adequado se mostra ainda discorrer sobre a (i)legitimidade do Requerente para estar na presente lide. Vejamos,
42. Intui-se do disposto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT (aplicáveis *ex vi* do art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT) que “(...) têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem

interesse legalmente protegido.” Por outro lado, diz-nos o n.º 4 do mesmo normativo que “[T]êm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério público e o representante da fazenda Pública.”

- 43.** Prosseguindo na enunciação do quadro normativo que estritamente conforma o pressuposto processual da legitimidade ativa, adequado se mostra ainda trazer aqui à colação o disposto no art.º 30.º do CPC (também aplicável *ex vi* do art.º 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT) que estatui como segue: “[1] - O autor é parte legítima quando tem interesse direto em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse direto em contradizer. 2 - O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da ação e o interesse em contradizer pelo prejuízo que dessa procedência advenha. 3 - Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor.”
- 44.** Sobre a temática da legitimidade activa na jurisprudência dos tribunais podem ver-se as seguintes decisões, *apud*, decisão arbitral proferida no Processo n.º 278/2017-T que pode ser consultada *in*
<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=30&id=3133>
e onde se trazem à colação os seguintes arrestos: **i)** Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 05/05/1999, no processo n.º 023105 e cujo sumário diz: “I – A legitimidade dos contribuintes para impugnam os atos tributários está dependente da existência de um interesse direto, pessoal e legítimo na anulação dos atos impugnados (...). II – O interesse relevante para tal efeito será o benefício que a anulação do ato, complementada pela subsequente execução do julgado, traz ao recorrente. (...) IV – (...) deverá entender-se só poderão ser relevantes para aquele efeito os erros desfavoráveis aos contribuintes.”; **ii)** Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido em 15/10/2010, no processo n.º 00049/10.5BECBR e cujo sumário refere: “I. A legitimidade é o pressuposto processual pelo qual a lei seleciona os sujeitos de cada lide judicial, e o interesse em agir o pressuposto pelo qual a parte, legítima, justifica a carência da tutela judiciária; II. A legitimidade terá a ver com o interesse substantivo, que decorre da posição da parte relativamente à relação jurídica litigada, enquanto o interesse em agir terá a ver com um interesse adjetivo, que decorre da situação, objetivamente existente, de necessidade de proteção judicial daquele interesse substantivo;” **iii)** Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 22/01/2015, no

processo n.º 08203/14 e cujo sumário refere: “(...) 2. A legitimidade das partes (“*legitimitio ad causam*”) é o pressuposto processual que, traduzindo uma correta ligação entre as partes e o objeto da causa, as faculta para a gestão do processo. Como regra (legitimidade direta), serão partes legítimas os titulares da relação material controvertida (cfr. art.º 30.º, n.º 3, do C.P.Civil, “*ex vi*” do art.º 2.º, al. e), do C.P.P.Tributário; art.º 9.º do C.P.P.Tributário), assim se assegurando a coincidência entre os sujeitos que, em nome próprio, intervêm no processo e aqueles em cuja esfera jurídica a decisão judicial vai diretamente produzir a sua eficácia. Da análise do art.º 30.º, n.º 3, do C. P. Civil, conclui-se que o critério supletivo de aferição da legitimidade processual se deve basear no interesse em demandar ou contradizer, face ao objeto inicial do processo, individualizado pela relação material controvertida tal como o A. a configura. 3. Se qualquer das partes carecer de legitimidade, o Tribunal deve abster-se de conhecer do mérito da causa e absolver o réu da instância (cfr. arts. 278.º, n.º 1, al. d), 576.º, n.º 2, e 577.º, al. e), todos do C.P. Civil, aplicáveis “*ex vi*” do art.º 2.º, al. e), do C.P.P. Tributário), sendo tal exceção dilatória de conhecimento oficioso (cfr. art.º 578.º do C.P. Civil). 4. A legitimidade das partes deve ser determinada de acordo com a lei vigente no momento em que é proferida a decisão sobre a mesma.”

45. Dito isto e sabendo-se que o aqui Requerente não era o contribuinte/sujeito passivo do imposto que interveio no procedimento de autoliquidação do IVA aqui em causa, mas sim, por via da repercussão do IVA, operada nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 37º do CIVA, o **destinatário do IVA liquidado** e, portanto, tão-só, **o repercutido naquela obrigação de liquidação do IVA**, a questão que se coloca é a de saber se aquele, com fundamento no acima transcrito art.º 9.º do CPPT, tem legitimidade processual activa para estar na presente acção como Autor que pretende a anulação parcial das autoliquidações de IVA produzidas pela sua fornecedora ou prestadora de serviços – a B... -, emergindo com acuidade, tal questão da legitimidade processual, por via da sua subsunção na última parte do n.º 1 do art.º 9º do CPPT, aplicável por remissão do n.º 4 do mesmo normativo, que refere: “(...) *quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.*”
46. O Tribunal Arbitral Singular começa por admitir, em tese, que, *in casu*, a legitimidade processual activa do Requerente pode estar verificada, subsumindo-se, exactamente, na parte da norma acima transcrita, do que cuidaremos doravante.

47. É bem certo que da letra do n.º 1 do art.º 9º do CPPT, aplicável, como dito, por remissão do n.º 4 do mesmo normativo, se retira que têm desde logo legitimidade activa “os contribuintes”.
48. A expressão “contribuintes” não pode deixar de ser interpretada no sentido de que estes são os sujeitos passivos da relação de imposto, tal como os conceitua o n.º 3 do art.º 18.º da LGT que dispõe: “O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”
49. Acrescendo dizer que o n.º 4 do art.º 18.º da LGT, delimita negativamente o conceito de sujeito passivo ao dizer: “Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho.”
50. Resultando meridianamente claro da letra daquele normativo que **o repercutido não é sujeito passivo**, sem prejuízo de a estes ser conferida legalmente legitimidade activa para estarem no procedimento ou no processo tributário **desde que invoquem e provem interesse legalmente protegido**.
51. No Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2.ª Secção, de 28.10.2020, tirado no processo n.º 0581/17.0BEALM refere-se a dado passo o seguinte: “(...) A repercussão fiscal consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas (cfr. art.º 37.º do C.I.V.A.). Nas palavras de alguns autores, o repercutido será um mero “contribuinte de facto” (titular da capacidade contributiva), por contraposição ao “contribuinte de direito”, aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento do tributo. Por sua vez, o sujeito activo da relação jurídica tributária não tem qualquer direito que possa exercer, directamente, contra o repercutido, sendo que os meios de que dispõe são contra o sujeito passivo da relação jurídica tributária e não contra o repercutido que, para esse efeito, está colocado num círculo exterior ao da mesma relação jurídica tributária (cfr. Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 8ª. Edição, Almedina, 1996, pág.226 e seg.; Diogo Feio, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra Editora, 2001, pág.93 e seg.; Diogo Leite de Campos e Outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 4ª.

Edição, Encontro da Escrita, 2012, pág.187 e seg.; Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág.78; Bruno Botelho Antunes, Da Repercussão Fiscal no IVA, Almedina, 2008, pág.45 e 127 e seg.). Ainda de acordo com a doutrina pode fazer-se a distinção entre a repercussão obrigatória ou legal, a qual encontra consagração, por exemplo, em sede de I.V.A (daí o poder falar-se na neutralidade do imposto e da sua repercussão para a frente até ao consumidor final ou repercutido - cfr. por todos, Bruno Botelho Antunes, Da Repercussão Fiscal no IVA, Almedina, 2008, pág.77 e seg.).', por contraposição à repercussão voluntária (...), sendo que, em relação a esta última, resultando a transferência da carga tributária de acordo/relação entre privados, regerão as regras do direito civil. Ora, nas situações de repercussão voluntária, seguramente que se pode concluir que o repercutido, igualmente não tem qualquer direito que possa exercer, directamente, contra o sujeito activo da relação jurídica tributária, sendo que os meios de que dispõe, designadamente, para solicitar o reembolso de quantias indevidamente pagas, devem ser exercidos contra o sujeito passivo da concreta relação jurídico-tributária (cfr. art.º 18, n.º 4, al. a), da L.G.T. (tal não obsta a que o repercutido disponha do direito de reclamação, recurso ou impugnação judicial, nos termos da lei, uma vez que isso corresponda a um interesse digno de tutela jurídica).; Diogo Leite de Campos e Outros, ob. cit., pág.190; Diogo Feio, ob. cit., pág.97; Bruno Botelho Antunes, ob. cit., pág.177)."

52. Retirando-se da letra e *ratio* dos artigos 9.º e 18.º , n.º 4, alínea a) da LGT, bem como do art.º 9.º do CPPT, que ao repercutido é legalmente conferido o direito "(...) *de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias.*", na medida em que não sendo ele contribuinte/sujeito passivo, é titular de interesse legalmente protegido, porquanto, em princípio, **foi ele que procedeu ao pagamento do IVA liquidado e entregue nos cofres do Estado.**
53. É que a obrigação, prevista no n.º 1 do art.º 37º do CIVA, de o sujeito passivo de IVA estar forçado a adicionar a importância do imposto ao valor da factura que emitirá nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 36º do CIVA, garante que são os adquirentes dos bens ou os destinatários dos serviços sujeitos e não isentos de IVA (os repercutidos) e já não os respectivos transmitentes dos bens ou prestadores dos serviços a suportar o valor do imposto.
54. Ora, se os repercutidos suportaram o valor do IVA que foi liquidado nas respectivas facturas, tem de lhes ser conferida legitimidade activa para estarem no procedimento ou no processo

tributário que vai discutir a legalidade da liquidação do IVA que suportaram e que entendem dever controverter ou sindicar, por se entender que da procedência ou não da discussão da legalidade daquelas liquidações de IVA controvertidas ou sindicadas **pode advir um efectivo prejuízo** para aqueles(as) [os(as) repercutidos(as), como, *in casu*, o Requerente].

55. Evolvendo para o caso dos autos e na medida em que o Requerente se comporta como sujeito passivo totalmente isento ao abrigo do art.º 9º do CIVA (Cfr. ponto **P**) do Probatório), porquanto, só pratica operações activas isentas sem direito à dedução, não se terá desonerado totalmente do IVA que lhe foi liquidado, donde, a concretização do aludido prejuízo e daí a legitimidade para, **em princípio**, discutir a legalidade da liquidação do IVA empreendida pela sua fornecedora/prestadora de serviços em conformidade com o disposto no art.º 30.º do CPC, n.ºs 1 e 4 do art.º 9.º do CPPT e n.º 4, alínea a), do art.º 18.º da LGT, aplicáveis, *ex vi*, do art.º 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. Neste mesmo sentido, se pode trazer aqui à discussão o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo prolatado no Processo n.º 0581/17.0BEALM que pode ser lido *in*
- <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dcdfb0006fb35ca780258615004bac59?OpenDocument&ExpandSection=1>
56. Intuindo-se daqui que se o Requerente se desonerasse integralmente do IVA liquidado, por via do direito à dedução previsto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, ou seja, caso estivéssemos perante sujeito passivo integral sem limitações no direito à dedução, **não se vislumbrava a incorrência do aludido prejuízo**, *i.e.*, teria o Tribunal Arbitral Singular de considerar que não tinha o Requerente legitimidade activa para estar a discutir a legalidade daquelas autoliquidações por ausência de interesse legalmente protegido, consubstanciado na manifesta ausência de prejuízo que aquele pudesse invocar, já que se havia desonerado *in totum* do imposto que supostamente lhe havia sido liquidado (e que aquele pagou) e que alegadamente enfermava de ilegalidade por erro de direito.
57. Isto dito, em princípio e porque em presença de sujeito passivo totalmente isento que afectou os serviços aqui em causa à actividade isenta sem direito à dedução subsumível na alínea g) do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA, o Tribunal não podia deixar de reconhecer ao Requerente legitimidade activa para contestar aqui o imposto liquidado pela sua prestadora de serviços – a B... - e alegadamente pago em excesso.

58. Ainda assim e não obstante, importará levar na devida conta, a propósito do alcance que o legislador teve em vista ao permitir, como visto, que os repercutidos pudessem valer-se do direito “(...) de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias”, na medida em que não sendo eles contribuintes/sujeitos passivos, eram, ainda assim, titulares de interesse legalmente protegido, donde com legitimidade para controverter ou sindicar imposto por si pago e enfermado de ilegalidade donde resultava a incorrência de efectivo prejuízo para os repercutidos.
59. Para o efeito, importa trazer aqui à discussão os ensinamentos de Bruno Botelho Antunes, igualmente citado no acima transcrito Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2.ª Secção, de 28.10.2020, tirado no processo n.º 0581/17.0BEALM, in “A Relação Jurídica Tributária e a Repercussão Tributária”, Coimbra, Almedina, p. 188, quando diz: “(...) o direito do repercutido previsto no art.º 18.º, n.º 4 al. a), da LGT foi consagrado para fazer face a situações em que, o sujeito passivo, após ter sido instado pelo repercutido para retificar o imposto que lhe foi liquidado em excesso, não agiu nesse sentido. Nessa base, consagrou-se a possibilidade de o repercutido reaver o seu dinheiro diretamente do Estado (...)”.
60. O que faz todo o sentido e quadra perfeitamente com a ideia de que o repercutido só tem legitimidade activa para discutir a legalidade de uma liquidação que não produziu se **invocar e provar interesse legalmente protegido**, nos termos do que dispõe o n.º 1 do art.º 9.º do CPPT, por remissão do n.º 4 do mesmo normativo, o que ocorre com a constatação da verificação do prejuízo em que aquele incorreria caso não empreendesse a correspondente discussão.
61. O Requerente afirma que levou a cabo diligências tendentes a que a regularização fosse conseguida junto da sua prestadora de serviços – a B..., dizendo mesmo ter endereçado uma carta à B...; tendo, adicionalmente, efectuado contactos telefónicos junto da mesma; como também, que a sua pretensão não acolheu concordância junto da B... que expressou veemente recusa em corrigir as facturas alegadamente enfermadas, referindo até que os documentos que consubstanciavam tais diligências se encontravam juntos ao PPA como Doc. n.º 5 e Doc. n.º 6. A este propósito veja-se ponto **O)** do Probatório.
62. Revertendo novamente para o caso *sub judicio* e havendo nos autos prova de que foi suscitada a questão da regularização do IVA nos termos do art.º 78.º do CIVA, materializou-se tal prejuízo, porquanto, emerge de tal acervo de prova a certeza sobre a existência de tais

diligências, donde, a incontornável ausência de dúvida sobre se a prestadora de serviços – a B... - aceitaria regularizar, nos termos daquele normativo do CIVA, o erro de direito que o Requerente diz ter constatado. E não tendo a B... anuído a regularizar o imposto alegadamente enfermado, materializou-se, incontornavelmente, o prejuízo invocado pelo Requerente.

63. Ora, tal como resulta da factualidade dada como não provada, ficou demonstrado que o aqui Requerente **provou haver solicitado** à sua fornecedora ou prestadora dos serviços que em alegado erro de direito procedeu à liquidação indevida de IVA que lhe foi dirigido e que aquela pagou, a aludida rectificação do imposto, ou, *rectius*, **a regularização desse mesmo imposto nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 78.º do CIVA**, pelo que, entende o Tribunal Arbitral Singular que, *ipso facto* e em face de tudo quanto acima se explicitou, tem o Requerente legitimidade para vir agora nesta sede arbitral sindicado imposto que foi liquidado e entregue nos cofres do Estado por terceiro.
64. Quanto à incontornável verificação, aqui, do pressuposto processual da legitimidade activa do aqui Requerente, afirmamo-la também com respaldo na decisão arbitral prolatada no Processo n.º 472/2023-T que decidiu pela improcedência da excepção invocada pela Requerida com base no argumentário ali esgrimido e que aqui se acolhe.
65. Nessa conformidade, improcede a excepção invocada pela Requerida, o que, acompanhando a citada decisão arbitral prolatada no Processo n.º 472/2023-T, não pode significar, *ipso facto*, que “(...) *as questões suscitadas pela AT a título de “excepção material de ilegitimidade” não devam ser analisadas (possam, até, ser decisivas) enquanto requisitos substantivos necessários à procedência do pedido, ou seja, no contexto da apreciação do mérito da causa, como bem ensina a jurisprudência por ela citada.*”

II.D4) DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS:

66. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas (Cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
67. O processo não enferma de nulidades.

II.D5) APRECIÇÃO DO MÉRITO:

DO ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DOS SERVIÇOS DE MEDIAÇÃO IMOBILIÁRIA ADQUIRIDOS POR FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO

- 68.** Tendo presente o conteúdo funcional dos serviços a que alude o Requerente no seu PPA, importa analisar se a aquisição dos serviços de mediação imobiliária, destinados à gestão de fundo de investimento imobiliário, está abrangida no âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea g), do n.º 27, do art.º 9.º do CIVA.
- 69.** Tal normativo estabelece que estão isentas de IVA as seguintes operações: “(...) g) *A administração ou gestão de fundos de investimento;*”.
- 70.** Esta norma resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema Comum do Imposto Sobre o Valor Acrescentado: matéria coletável uniforme (adiante designada “Sexta Diretiva”), cuja redacção foi retomada, sem alteração significativa, pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA. Esta norma daquele compêndio normativo comunitário, dispõe no sentido de que está isenta de imposto a gestão de fundos comuns de investimento, tal como definidos pelos Estados-Membros.
- 71.** No Acórdão do TJUE, proferido, em 17 de junho de 2021, nos processos apensos C-58/20 e C-59/20 (doravante Acórdão K e DBKAG), que começa por esclarecer: “(A) *título preliminar, há que salientar que, na medida em que a Diretiva IVA revoga e substitui a Sexta Diretiva, a interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça no que respeita às disposições desta última diretiva é igualmente válida para as da Diretiva IVA, quando as disposições destes dois instrumentos de direito da União possam ser qualificadas de equivalentes*”. (cf. ponto 27 do Acórdão). Nessa conformidade, a interpretação fornecida pelo TJUE no que respeita ao artigo 13.º, B, alínea d), ponto 6, da Sexta Diretiva é igualmente válida para o artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, uma vez que, estas disposições estão redigidas em termos substancialmente idênticos e podem, portanto, ser qualificadas de equivalentes.
- 72.** Partindo, *v.g.*, do Acórdão do TJUE proferido no Processo C-169/04, em 04 de Maio de 2006, caso Abbey National plc. (doravante Acórdão Abbey National), as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA (e no artigo 13.º da Sexta Diretiva, que a antecedeu) constituem conceitos autónomos do direito comunitário e devem, portanto, ser objeto de uma definição

- comunitária, que tenha por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro.
- 73.** Intuindo-se da referida jurisprudência do TJUE, aliás, tanto quanto é do nosso conhecimento, rigorosamente uniforme, que, à exceção dos casos em que o legislador comunitário expressamente atribui aos Estados-Membros o poder de preencher os conceitos abrangidos pelas isenções, tais conceitos devem ser interpretados como conceitos autónomos de direito comunitário, ou seja, em princípio, são objeto de definição que deve buscar-se no ordenamento jurídico comunitário.
- 74.** No aludido Acórdão, o TJUE discorre sobre se o artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6 da Sexta Diretiva e a tal propósito e quanto ao alcance do que deve entender-se por «gestão de fundos comuns de investimento», o TJUE reitera que o respectivo conceito, previsto na citada norma, constitui um conceito autónomo do direito comunitário cujo conteúdo não pode ser modificado pelos Estados-Membros.
- 75.** Ademais, o Acórdão Abbey National esclarece que a finalidade da isenção das operações no contexto da “gestão de fundos de investimento”, prevista no artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva, é, nomeadamente, facilitar aos pequenos investidores a aplicação de capital em fundos de investimento. O n.º 6 desta disposição visa assegurar que o sistema comum do IVA seja fiscalmente neutro quanto à opção entre o investimento direto em títulos e o que é feito por intermédio de organismos de investimento coletivo - adiante designados de “OIC”. (Neste Sentido, veja-se o considerando 62. do Acórdão). Daí decorre que as operações abrangidas por tal isenção sejam as que são específicas à atividade dos OIC (Cfr. Considerando 63. do Acórdão).
- 76.** O Acórdão do TJUE de 17.06.2021, caso K e DBCAG, proferido nos processos apensos C-58/20 e C-59/20, no seu considerando 37., refere o seguinte: *“a isenção prevista nessa disposição tem por finalidade favorecer o acesso dos pequenos investidores ao mercado de valores mobiliários. Efetivamente, a gestão comum dos investimentos nos fundos comuns de investimento oferece-lhes a possibilidade de deter, apesar de um investimento modesto, uma carteira diversificada que os protege dos riscos inerentes à flutuação do valor dos títulos e permite-lhes repartir o custo de uma gestão especializada. Na falta de isenção, os detentores de unidades de participação nos organismos de investimento coletivo são tributados mais pesadamente do que os investidores, a priori de maior dimensão, que investem diretamente o*

seu dinheiro em títulos sem recorrer a prestações de gestão de fundos. Ora, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que os operadores económicos que efetuam as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, n.ºs 43, 44 e jurisprudência referida).”

77. No Acórdão Abbey National, o TJUE pronunciou-se ainda no sentido de que cabem no âmbito da aplicação do artigo 13.º B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva, as funções de gestão da carteira de títulos e as de administração dos próprios OIC, que são funções específicas dos próprios. O considerando 64. Daquela decisão jurisprudencial refere o seguinte: “[A]ssim, cabem no âmbito da aplicação do artigo 13.º B, alínea d), n.º 6, da Sexta Directiva, além das funções de gestão da carteira de títulos, as de administração dos próprios organismos de investimento colectivo, as indicadas no anexo II da Directiva 85/611 alterada, na rubrica «Administração», que são funções específicas dos organismos de investimento colectivo.”
78. Quanto aos serviços de gestão administrativa e financeira dos fundos prestados por um gestor terceiro, há que referir que, como para as operações isentas ao abrigo do artigo 13.º B, alínea d), n.ºs 3 e 5, da Sexta Diretiva, a gestão de fundos comuns de investimento é definida **em função da natureza das prestações de serviços que são fornecidas e não em função do prestador ou do destinatário do serviço.** (cf. ponto 66 do Acórdão Abbey National). Tal como enfaticamente referia o Requerente no seu PPA, o que igualmente está plasmado no considerando 68. daquela decisão do TJUE) que resulta do princípio da neutralidade fiscal que os operadores devem poder escolher o modelo de organização que, do ponto de vista estritamente económico, melhor lhes convém, sem correrem o risco de ver as suas operações excluídas da isenção.
79. No que diz respeito à possibilidade de os serviços de gestão de fundos comuns de investimento, serem **prestados por um terceiro** e, ainda assim, abrangidos pelo âmbito de aplicação da isenção em referência, o TJUE considera que deve entender-se que, contando que os serviços prestados se refiram a elementos específicos essenciais da gestão de fundos comuns de investimento, **tais serviços devem estar englobados na isenção em referência.**
80. Delimitando pela negativa aquele âmbito de aplicação, no Considerando 71. do Acórdão Abbey National, diz-se que “A simples prestação material ou técnica, como a colocação à disposição de um sistema informático, não são abrangidas pelo artigo 13.º B, alínea d), n.º 6, da Sexta

Directiva (v. neste sentido relativamente ao artigo 13.º, B, alínea d), n.º 3, acórdão SDC, já referido, n.º 66).”

- 81.** O TJUE pronunciou-se ainda sustentando, no considerando 72. do caso Abbey National, que o artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que “(...) os serviços de gestão administrativa e contabilística dos fundos prestados por um gestor terceiro são abrangidos pelo conceito de «gestão de fundos comuns de investimento» na aceção desta disposição se formarem um conjunto distinto, apreciado em termos globais, e se forem específicos e essenciais para a gestão de fundos comuns de investimento.”
- 82.** No Acórdão do TJUE, proferido, em 17 de junho de 2021, nos processos apensos C-58/20 e C-59/20 (Acórdão K e DBKAG), concretamente no seu considerando 35. começa aquele Tribunal por dizer que “[E]m primeiro lugar, o TJUE recorda, à luz da jurisprudência citada, que para saber se prestações de serviços fornecidas por terceiros a sociedades de gestão de fundos comuns de investimento são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, importa apreciar se esses serviços formam um conjunto distinto, apreciado de modo global. Prossegue no considerando seguinte aduzindo: “[A] este respeito, há que observar que o requisito relativo ao carácter «distinto» não pode ser interpretado no sentido de que, para ser abrangida pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, uma prestação de serviços, específica e essencial à gestão de fundos comuns de investimento, deve ser totalmente externalizada.” Acrescenta tal Acórdão, no seu considerando 39., que “(...), se uma prestação específica e essencial à gestão de fundos comuns de investimento tiver de ser sujeita a IVA pelo simples facto de não ser totalmente externalizada, tal favorece as sociedades de gestão que fornecem elas próprias essa prestação e os investidores que colocam diretamente o seu dinheiro em títulos sem recorrer a prestações de gestão de fundos (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, ATP Pension Service, C 464/12, EU:C:2014:139, n.º 72 e jurisprudência referida).”
- 83.** Esclarece ainda o Acórdão K e DBKAG, o seguinte: “(...) no que respeita às tarefas fiscais, importa recordar que o Tribunal de Justiça declarou que cabem no âmbito de aplicação do artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, além das funções de gestão de investimento, as de administração dos próprios organismos de investimento coletivo, em conformidade com as indicadas no anexo II da Diretiva OICVM (Acórdão de 4 de maio de 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, n.º 64). E acrescenta no seu considerando 47.: “[C]om efeito, o anexo II

da Diretiva OICVM prevê que a atividade de gestão coletiva de carteiras inclui, nomeadamente, funções de administração como serviços jurídicos e de contabilidade de gestão do fundo e a avaliação da carteira e determinação do valor das unidades de participação (incluindo declarações fiscais).”

- 84.** No considerando 49. do Acórdão K e DBKAG, diz-se: *“Com efeito, para determinar se as prestações fornecidas por um terceiro a uma sociedade de gestão são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, há que investigar se o serviço prestado por esse terceiro tem um nexo intrínseco com a atividade específica de uma sociedade de gestão, de tal forma que tenha o efeito de preencher as funções específicas e essenciais da gestão de um fundo comum de investimento (v., neste sentido, Acórdão de 7 de março de 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, n.º 23).”*
- 85.** Acrescenta ainda o Acórdão K e DBKAG como segue: *“50. A este respeito são abrangidos pelo conceito de «gestão» de um fundo comum de investimento na aceção do artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA não apenas a gestão de investimentos que implica a escolha e a cessão de ativos que são objeto dessa gestão mas também as prestações de administração e de contabilidade, como o cálculo do montante dos rendimentos e do preço das unidades de participação ou ações do fundo, as avaliações de ativos, a contabilidade, a elaboração de declarações para a distribuição dos rendimentos, a prestação de informações e o fornecimento de documentação para os efeitos de prestação periódica de contas, de declarações de impostos, de estatística e de IVA, bem como a elaboração de previsões de rendimentos (v., neste sentido, Acórdão de 7 de março de 2013, GfBk, C 275/11, EU: C:2013:141, n.º 27). 51 Em contrapartida, as prestações que não são específicas da atividade de um fundo comum de investimento, mas inerentes a todos os tipos de investimento, não cabem no âmbito de aplicação deste conceito de «gestão» de um fundo comum de investimento (v., neste sentido, Acórdão de 9 de dezembro de 2015, Fiscal e Eenheid X, C 595/13, EU:C:2015:801, n.º 78).”*
- 86.** No que tange ao conceito de “gestão” dos fundos comuns de investimento previsto na alínea g) do n.º 1 do art.º 135 da Diretiva IVA, resulta clarividente da jurisprudência comunitária vinda de citar que que as operações abrangidas por tal norma de isenção são **as que são específicas e essenciais à atividade dos organismos de investimento coletivo**, abrangendo, para além da “gestão” da carteira de investimento (em títulos ou em ativos imobiliários), as funções de “administração” dos próprios organismos de investimento coletivo.

87. Ademais, o conceito de “gestão” dos fundos comuns de investimento é definido objectivamente em função da natureza das prestações de serviços que são efetuadas e não em função das características ou qualidade do prestador ou do destinatário do serviço.
88. Acrescendo dizer que o facto de tais prestações de serviços serem (ou não) totalmente externalizadas, como visto, não releva para efeitos de enquadramento na norma de isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do art.º 135 da Diretiva IVA, donde, também não para efeitos da eventual aplicabilidade da isenção prevista na alínea g) do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA.
89. Concluindo-se no Acórdão K e DBKAG no sentido de que, na medida em que tenham um nexo intrínseco com a atividade de gestão de fundos comuns de investimento, as prestações que se consubstanciem em serviços de administração e gestão fornecidos por um terceiro, são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA. Neste sentido, veja-se o que vem sublinhado nos considerandos 58. e 62. do Acórdão K e DBKAG que referem: *“58. Por conseguinte, resulta do exposto que prestações de serviços, como tarefas fiscais que consistem em assegurar que os rendimentos do fundo obtidos pelos participantes são tributados de acordo com a lei nacional e a cedência de um direito de utilização de um software destinado a efetuar cálculos essenciais à gestão do risco e à avaliação do desempenho, são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, desde que tenham um nexo intrínseco com a gestão de fundos comuns de investimento e sejam exclusivamente fornecidas para efeitos da gestão desses fundos. (...) 62. Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que prestações de serviços fornecidas por terceiros a sociedades de gestão de fundos comuns de investimento, como tarefas fiscais que consistem em assegurar que os rendimentos do fundo obtidos pelos participantes são tributados de acordo com a lei nacional e a cedência de um direito de utilização de um software exclusivamente destinado a efetuar cálculos essenciais à gestão do risco e à avaliação do desempenho, são abrangidas pela isenção prevista nessa disposição, desde que tenham um nexo intrínseco com a gestão de fundos comuns de investimento e sejam exclusivamente fornecidas para efeitos da gestão desses fundos, independentemente de serem totalmente externalizadas.”*
90. Voltando para o caso dos autos, se dirá que se podem subsumir no âmbito da isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA e, igualmente, no âmbito da isenção prevista

na alínea g) do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA, as prestações que “*tenham um nexó intrínseco com a gestão de fundos comuns de investimento e sejam exclusivamente fornecidas para efeitos da gestão desses fundos, independentemente de serem totalmente externalizadas.*”

91. Isto dito, resulta meridianamente claro que a circunstância de estarmos perante prestações de serviços realizadas pela B... ao Requerente, **não compromete**, *ipso facto*, a aplicabilidade da isenção de IVA aqui em causa, conquanto os serviços de mediação imobiliária prestados e aqui em causa, cumpram os requisitos acima identificados pelo TJUE e, em particular, formem um conjunto distinto, apreciado de modo global, que tenha por efeito preencher as funções específicas e essenciais da gestão de fundos comuns de investimento.
92. As prestações realizadas por terceiros, ou seja, as operações externalizadas, a quem a sociedade gestora delegue funções que eram inicialmente da sua competência e resultantes do vínculo jurídico que a une ao fundo de investimento; ou até mesmo as prestações realizadas por terceiros **directamente ao fundo de investimento** (como é aqui o caso), ou seja, as operações de gestão do fundo, independentemente de estas serem realizadas (porque externalizadas) à sociedade gestora ou ao próprio fundo, **estão abrangidas pela isenção** prevista na alínea g) do n.º 1 do art.º 135.º da Directiva IVA e igualmente prevista na alínea g) do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA, desde que tenham um **carácter distinto ou autónomo**, bem como **um nexó intrínseco com a gestão de fundos comuns de investimento e sejam exclusivamente fornecidas para efeitos da gestão desses fundos.**
93. De acordo com o Acórdão do TJUE de 7 de Março de 2013, caso GfBk, Processo C-275/11 e no que agora diz respeito ao requisito relativo ao carácter específico e essencial do serviço, o que releva é determinar-se se as prestações fornecidas por um terceiro a uma sociedade de gestão (ou ao próprio fundo) são abrangidas pela isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Directiva IVA, o que passa por se analisar se o serviço prestado por esse terceiro tem um nexó intrínseco com a atividade específica de uma sociedade de gestão, de tal forma que tenha o efeito de preencher as funções específicas e essenciais da gestão de um fundo comum de investimento.
94. No referido Acórdão GfBk, concretamente no seu ponto 25. da fundamentação jurídica, o TJUE pronunciou-se como segue: “*O facto de os serviços de consultoria e informação não estarem enumerados no anexo II da Directiva 85/611, conforme alterada pela Directiva 2001/107, não obsta à sua inclusão na categoria dos serviços específicos abrangidos pelas atividades de*

«gestão» de um fundo comum de investimento na aceção do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva, pois o próprio artigo 5.º, n.º 2, da Diretiva 85/611, conforme alterada pela Diretiva 2001/107, sublinha que a lista do dito anexo não é «exaustiva». Acrescentado ainda no considerando 29. O seguinte: “Importa ainda salientar que a inclusão dos serviços de consultoria e de informação na categoria dos serviços específicos abrangidos pela «gestão» de um fundo comum de investimento, na aceção do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva, não colide com o princípio da neutralidade fiscal pelo facto de os serviços de consultoria prestados a pessoas singulares ou coletivas que investem diretamente o seu dinheiro em títulos ficarem sujeitos a IVA.”

95. E ancorado na jurisprudência vinda de citar, aceita o Tribunal a hermenêutica sustentada pelo Requerente e que vai no sentido de que o facto de os serviços de mediação imobiliária aqui em causa não se encontrarem previstos o Anexo II da Diretiva OICVM não pode obstar a que os mesmos possuam umnexo direto e intrínseco com a atividade de gestão e/ou administração de um fundo de investimento; sendo que os serviços em apreço não podem deixar de se configurar como funções específicas de gestão de organismos de investimento coletivo.
96. A respeito do âmbito e conteúdo das funções específicas e essenciais da gestão de fundos comuns de investimento importará empreender uma breve referência à legislação nacional, no que se refere aos «organismos de investimento coletivo», doravante OIC.
97. De acordo com o artigo 2.º do Regime de Gestão de Ativos (adiante designado “RGA”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 27/2023, de 28 de abril, diploma que regula a atividade dos OIC e que transpõe para a ordem jurídica interna, designadamente, as Diretivas 2009/65/CE de 13 de julho de 2009 e 2011/61/UE de 8 de junho de 2011, ambas do Parlamento Europeu e do Conselho, os OIC são instituições dotadas, ou não, de personalidade jurídica, que têm como fim o investimento coletivo de capitais obtidos junto de investidores de acordo com uma política de investimento previamente estabelecida.
98. As funções das sociedades gestoras de OIC estão enunciadas no artigo 63.º do RGA, estando prevista, no artigo 70.º do mesmo diploma, a possibilidade de **subcontratação de funções no âmbito da gestão de OIC, dependendo de comunicação prévia à CMVM**.
99. De acordo com o artigo 63.º n.º 2 do RGA, no exercício das funções respeitantes à gestão de OIC, a sociedade gestora: a) Gere o investimento; b) Gere o risco; c) Administra o OIC, em

especial: i) Presta os serviços jurídicos e de contabilidade; ii) Esclarece e analisa as questões e reclamações dos participantes; iii) Avalia a carteira, determina o valor das unidades de participação e emite declarações fiscais; iv) Cumpre e controla a observância das normas aplicáveis e dos documentos constitutivos dos organismos de investimento coletivo; v) Procede ao registo dos participantes; vi) Distribui rendimentos; vii) Emite, resgata ou reembolsa unidades de participação; viii) Efetua os procedimentos de liquidação e compensação, incluindo o envio de certificados; ix) Regista e conserva os documentos; d) Comercializa as unidades de participação dos OIC coletivo sob gestão.

100. E de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, a sociedade gestora, no exercício das funções respeitantes à gestão do OIA: a) gere instalações e presta serviços de administração imobiliária; b) presta aconselhamento de empresas sobre a sua estrutura de capital, estratégia comercial e assuntos conexos; c) presta aconselhamento e serviços na área das fusões e aquisições de empresas e outros serviços relacionados com a gestão do OIA e das empresas e outros ativos em que o mesmo tenha investido.

101. Quanto ao âmbito e conteúdo das funções específicas e essenciais da gestão de fundos comuns de investimento importa ainda ter presente a Diretiva 2009/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13.07.2009 (“Diretiva OICVM”).

102. A Diretiva OICMV, estabelece o n.º 2 do seu art.º 2 que “a atividade habitual de uma sociedade gestora (de um fundo comum de investimento) inclui as funções referidas no anexo II”, o qual, como visto, de forma não exaustiva, enuncia as seguintes funções incluídas na atividade de gestão coletiva de carteiras: a) Gestão de investimento; b) Administração: i) Serviços jurídicos e de contabilidade de gestão do fundo; ii) Consultas dos clientes; iii) Avaliação da carteira e determinação do valor das unidades de participação (incluindo declarações fiscais); iv) Controlo da observância da regulamentação; v) Registo dos participantes; vi) Distribuição de rendimentos; vii) Emissão e resgate de unidades de participação; viii) Procedimento de liquidação e compensação (incluindo o envio de certificados); ix) Registo e conservação de documentos; c) Comercialização.

103. Quanto à subcontratação (que depende de comunicação prévia à CMVM), face ao estipulado no n.º 2 do art.º 70.º do RGA, a sociedade gestora: a) Envia o projeto de contrato de subcontratação à CMVM; b) Demonstra toda a estrutura de subcontratação com base em razões objetivas; c) Demonstra que a entidade subcontratada é qualificada e competente para

desempenhar as funções subcontratadas de modo fiável, eficaz e profissional e que foi selecionada com a máxima diligência e competência. O n.º 4 do mesmo artigo 70.º prevê, ainda, que a entidade subcontratada: (a) fica sujeita aos mesmos deveres a que está sujeita a «sociedade gestora», nomeadamente para efeitos de supervisão; e (b) dispõe de recursos suficientes para exercer as respetivas funções e as pessoas que conduzem efetivamente as suas atividades têm idoneidade e experiência comprovadas.

- 104.** E ancorado na jurisprudência vinda de citar a este propósito, aceita o Tribunal a hermenêutica sustentada pelo Requerente e que vai no sentido de que o facto de os serviços de mediação imobiliária aqui em causa não se encontrarem previstos o Anexo II da Diretiva OICVM não pode obstar a que os mesmos possuam umnexo direto e intrínseco com a atividade de gestão e/ou administração de um fundo de investimento; sendo que os serviços em apreço não podem deixar de se configurar como funções específicas de gestão de organismos de investimento coletivo.
- 105.** Adequado se mostrando agora discorrer sobre o conceito de “fundos comuns de investimento” para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA e na alínea g) do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA.
- 106.** A tal propósito deve levar-se na devida conta a jurisprudência que dimana do Acórdão do TJUE proferido no Processo C 595/13, em 9 de dezembro de 2015 (caso *Staatssecretaris van Financiën*.), concretamente o seu ponto 47., onde aquele Tribunal declarou que *“devem ser considerados fundos comuns de investimento isentos na aceção dessa disposição, por um lado, os investimentos abrangidos pela diretiva OICVM e sujeitos, nesse âmbito, a uma supervisão específica por parte do Estado e, por outro, os fundos que, não sendo organismos de investimento coletivo na aceção dessa diretiva, têm características semelhantes a estes e efetuam as mesmas operações, ou, pelo menos, têm características de tal forma comparáveis que se encontram numa relação de concorrência com eles”* Concluindo, no ponto 48. da fundamentação jurídica daquela decisão, como segue: *“Apenas os investimentos sujeitos a supervisão específica por parte do Estado podem estar sujeitos às mesmas condições de concorrência e dirigir se ao mesmo círculo de investidores. Portanto, estes outros tipos de fundos de investimento podem, em princípio, beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea d), ponto 6, da Sexta Diretiva se os Estados Membros também previrem a seu respeito uma supervisão específica por parte do Estado”*.

- 107.** Volvendo para o caso *sub judicio*, se dirá não restarem dúvidas de que o Requerente, na qualidade de fundo de investimento imobiliário regulado pela CMVM, se enquadra no conceito de fundo comum de investimento para efeitos do que dispõe a alínea g), do n.º 1, do art.º 135.º da Diretiva IVA. e também para efeitos do estatuído na alínea g) do n.º 27 do art.º 9º do CIVA.
- 108.** Aqui chegados, importa questionar se a aquisição de serviços de mediação imobiliária destinados à gestão de fundos de investimentos (OIC) e adquiridos pelo fundo, estão abrangidos pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 27), subalínea g) do CIVA, que se refere a administração e gestão dos fundos de investimento.
- 109.** É incontroverso que o fundo de investimento imobiliário aqui em causa é um OIC e está sujeito às normas do RGA e à supervisão da CMVM, pelo que pode ser englobado no conceito de fundo de investimento para efeitos de aplicação da norma de isenção aqui em causa.
- 110.** Por outro lado e como visto, os serviços adquiridos pelo Requerente, estão contemplados no âmbito da gestão dos OIC, para efeitos da norma de isenção prevista no artigo 9.º, alínea 27), subalínea g) do CIVA.
- 111.** Constata-se ainda que relativamente aos serviços contratados, existe um nexo intrínseco com a gestão corrente do fundo de investimento imobiliário aqui em causa, dado que os mesmos se referem a elementos específicos e essenciais da sua gestão e foram exclusivamente fornecidos para esse efeito, estando em consonância com a jurisprudência que vem sendo firmada pelo TJUE, respeitando também o estabelecido no artigo 63.º do RGA.
- 112.** Nessa conformidade, entende este Tribunal que os serviços prestados pela B... ao Requerente, correspondem a funções específicas e essenciais da gestão de um fundo de investimento imobiliário, que teriam de ser desempenhadas pela sociedade gestora, no exercício das suas funções, caso não fossem externalizadas. Por outro lado, os serviços prestados pela B... ao Requerente, como visto, têm perfeito cabimento, quer no Anexo II da Diretiva OICVM, quer nas funções a desempenhar pelas sociedades gestoras de OIC nos termos do disposto no RGA, e formam um conjunto distinto e autónomo, para efeitos do conceito de gestão de fundos de investimento da alínea g) do n.º 1 do art.º 135 da Diretiva IVA.
- 113.** Face ao exposto, entende este Tribunal que os serviços subcontratados pelo Requerente à B..., **beneficiam** da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 27), subalínea g), do

CIVA, porquanto constituem operações essenciais e específicas da atividade do fundo, independentemente de serem desenvolvidas por entidade diferente da que está, no geral, encarregue de efetuar a gestão, ou seja, da sociedade gestora do fundo; assim se decidindo com respaldo na decisão arbitral tirada no processo n.º 472/2023-T onde este Tribunal Arbitral Singular encontrou respaldo, seguindo até de perto tal decisão.

- 114.** Face à decisão que sustenta a aplicabilidade da isenção prevista na alínea g) do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA às prestações de serviços realizadas pela B... (ao fundo Requerente), dúvidas não restam de que há, aqui, **incontornável liquidação indevida de imposto relativamente às prestações de serviços de mediação imobiliária controvertidas** e cujo IVA aqui se mostra sindicado.

AVALIAÇÃO SOBRE SE A DEVOLUÇÃO DO IVA INDEVIDAMENTE LIQUIDADO DEVE RECAIR SOBRE O ESTADO:

- 115.** Colocando-se seguidamente a questão de saber se, *in casu*, a devolução do IVA indevidamente liquidado deve recair sobre o Estado, já que a B... se recusou a regularizar o IVA indevidamente liquidado em conformidade com o disposto no art.º 78.º-A do CIVA.
- 116.** E a tal propósito importará seguir de perto a jurisprudência que dimana da decisão arbitral proferida no processo n.º 472/2023-T, já que ela tem aqui perfeita aplicabilidade e este Tribunal não vislumbra razões para dela divergir.
- 117.** Nesse sentido segue-se a transcrição da referida decisão arbitral na parte em que entendemos relevante para respaldar a decisão a tomar por este Tribunal: *“Da conjugação da alínea c) do n.º 1 do art.º 2, e do n.º 2 do art.º 27, ambos do Código do IVA, resulta que IVA que seja indevidamente faturado se torna devido por força dessa menção na fatura, e deve, conseqüentemente, ser entregue ao Estado. Tal justifica-se por razões de salvaguarda da receita fiscal, porquanto o adquirente dos bens ou serviços pode, por sua vez, exercer o direito à dedução, na sua esfera, do montante de IVA constante dessa fatura. In casu, no entanto, ficou provado que o Requerente, na qualidade de adquirente dos serviços, nada deduziu entre 2018 e 2020, pelo que o objetivo pretendido com esta cláusula de proteção do erário público já foi assegurado por via da não dedução original de imposto. Também não foram suscitadas questões de abuso ou de fraude fiscal, que pudessem justificar medidas especiais de proteção da receita fiscal por via da recusa, ao destinatário, do reembolso do IVA indevidamente faturado e pago. Segundo jurisprudência constante do TJUE, na falta de disposição na Diretiva*

IVA sobre a regularização do imposto indevidamente faturado pelo emitente da fatura, em princípio cabe aos Estados-Membros determinar as condições em que esse IVA pode ser regularizado, devendo essas condições respeitar os princípios da equivalência e da efetividade. E, como tal, a fim de assegurar a neutralidade do IVA, cabe aos Estados-Membros prever, na sua ordem jurídica interna, a possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé (Entre outros, v. o acórdão do TJUE de 26.04.2017, proferido no processo C-564/15). Em particular, resulta da jurisprudência do TJUE que “uma legislação nacional nos termos da qual, por um lado, o prestador de serviços que pagou por erro o IVA às autoridades tributárias pode exigir o seu reembolso e, por outro, o destinatário dos serviços pode intentar uma ação cível para obter a repetição do indevido contra esse prestador de serviços, respeita os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade. Com efeito, esse sistema permite que o destinatário que suportou o encargo do IVA faturado por erro obtenha o reembolso dos montantes pagos indevidamente”. E “se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, (...) os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade exigem que os Estados-Membros prevejam os instrumentos e vias processuais necessários para permitir ao destinatário recuperar o IVA indevidamente faturado, nomeadamente em resposta ao seu pedido de reembolso diretamente dirigido à Autoridade Tributária.” (Acórdão do TJUE de 13.10.2022, proferido no processo C-397/21, pontos 21 e 22). Recentemente, o TJUE voltou a afirmar este princípio no processo C-453/22, de 07.09.2023, também citado pelo Requerente, no âmbito do qual concluiu que a Diretiva IVA e os princípios da neutralidade do imposto e da efetividade devem ser interpretados no sentido de que “exigem que o beneficiário de entregas de bens disponha, diretamente junto da Autoridade Tributária, de um direito ao reembolso do IVA indevidamente faturado que ele pagou aos seus fornecedores e que estes por seu turno pagaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes, nas circunstâncias de, por um lado, nenhuma fraude, abuso ou negligência lhe poderem ser imputados, ele já não poder reclamar este reembolso aos seus fornecedores por força da norma prevista no direito nacional (no caso, uma norma de prescrição) e, por outro lado, haver uma possibilidade formal de, posteriormente, os referidos fornecedores reclamarem à Autoridade Tributária o reembolso do montante cobrado em excesso depois de retificadas as faturas inicialmente emitidas ao beneficiário destas entregas” (sublinhado do Tribunal). Face ao exposto, resulta claro da jurisprudência do TJUE

que: 1. Os sujeitos passivos que tenham suportado indevidamente imposto na aquisição de bens ou serviços aos seus fornecedores têm direito ao reembolso desse montante indevidamente pago, nos casos em que estejam de boa-fé e, portanto, inexista abuso ou fraude fiscal, bem como perda da receita fiscal, não obstante tal imposto se ter tornado devido, num primeiro momento, por via da sua menção em fatura (Tal afigura-se, aliás, consentâneo com o entendimento do TJUE de que IVA indevidamente liquidado não é dedutível na esfera do adquirente (porque a operação em causa não está sujeita a imposto), pelo que não é ao nível da dedução de imposto que a situação de irregularidade pode/deve ser corrigida).; 2. O direito ao reembolso de IVA indevidamente liquidado deve ser, em primeira linha, exercido pelo sujeito passivo adquirente junto do fornecedor que procedeu à liquidação, e respetiva entrega, desse imposto ao Estado (e a legislação nacional tem mecanismos processuais que permitem o exercício desse direito em juízo cível); 3. Complementarmente, o TJUE reconhece um direito ao reembolso direto pelo Estado ao adquirente / repercutido (apenas) em circunstâncias especiais, i.e., se e na medida em que o reembolso do IVA pelo fornecedor se torne impossível ou excessivamente difícil – por exemplo, quando o fornecedor não esteja em condições de promover esse reembolso por estar insolvente (C-397/21) ou quando já não seja possível ao adquirente dos bens ou serviços atuar judicialmente, por via da caducidade ou prescrição do seu direito (C-453/22). São, portanto, cenários de extrema e comprovada dificuldade ou, mesmo, absoluta impossibilidade, em que o não reembolso do imposto pelo Estado ao adquirente seria manifestamente gravoso e injustificado, porquanto este (adquirente) já não conseguirá obter tal reembolso junto do seu fornecedor; 4. Nos casos em que o reembolso seja concedido ao adquirente dos bens ou serviços e não ao fornecedor, cabe às administrações fiscais adotarem os procedimentos necessários (neste caso, de recusa) para evitar o risco de duplo reembolso, caso o fornecedor desses bens ou serviços pretenda, a posteriori, ser igualmente reembolsado desse montante. (A este respeito, ver pontos 30 e 31 do acórdão do TJUE no processo C-453/22, de 07.09.2023). No caso em apreço, resulta dos autos que o fornecedor se recusou, por email de 10.01.2024 (i.e., já na pendência deste processo arbitral), a corrigir (voluntariamente) a faturação emitida ao Requerente entre 2018 e 2020. É certo que tal recusa, apesar do contexto de conversação informal entre as partes em que esse email se parece inserir, deve ser entendida como uma manifestação da não-vontade do fornecedor em promover a retificação das faturas em causa, ao abrigo do art.º 78 ou do art.º 98 do Código do

IVA. Não obstante, no caso em apreço não ficaram provadas quaisquer diligências concretas junto do fornecedor, e muito menos a data da sua realização, bem como não foi comprovado pelo Requerente que este já não esteja em tempo de agir contra o seu fornecedor quanto a estas faturas, suscitando, mormente por via judicial, essa correção e o respetivo reembolso do IVA indevidamente liquidado. Ou seja, da análise dos factos presentes nestes autos não resulta que o Requerente tenha, primeiramente, encetado todos os esforços necessários ao reconhecimento do seu direito ao reembolso junto do fornecedor para, então, num segundo plano, perante uma evidente e manifesta impossibilidade, ou excessiva dificuldade, de ser bem-sucedido nesses esforços, nomeadamente por já não dispor de um direito legal de ação contra este, optar por esta via arbitral como último recurso. No entender deste Tribunal – dando cumprimento, como é sua obrigação, ao entendimento do TUJE – apenas perante a plena comprovação dessa impossibilidade (ou quase impossibilidade) de legalmente exercer, junto do fornecedor, o direito ao reembolso se poderia desencadear, in casu, um pedido de reembolso (direto) ao Estado, sob pena de se subverter a lógica do sistema do IVA, em que o fornecedor atua, como regra, por conta da administração fiscal. Acresce que, in casu, a devolução ao Requerente do imposto ilegalmente liquidado pelo fornecedor tem por base a alteração dos pressupostos assumidos por este em sede de IVA – prática de operações tributadas vs. prática de operações isentas de imposto – com impacto no seu direito à dedução de IVA, o qual deveria igualmente ser acutelado para evitar perda de receita fiscal. Está, pois, em causa uma faculdade absolutamente excecional, o que implica grande rigor na comprovação dos seus pressupostos. Em resumo, entende-se que o Requerente não cumpriu com o ónus de prova (e, até, da alegação de factos consubstanciadores) de um requisito essencial à procedência do seu pedido.”

- 118.** Do transcrito podem extrair-se as seguintes asserções: *i)* O adquirente dos serviços cujo enquadramento em sede de IVA se mostra enferiado de erro deve, primeiramente, encetar **todos os esforços necessários ao reconhecimento do reembolso** junto do respectivo fornecedor/prestador. Perspectivando-se que na expressão “todos os esforços”, caiba, em caso de recusa por parte do fornecedor/prestador em corrigir o enferiado enquadramento e em reembolsar, a possibilidade do adquirente intentar acção cível para obter a repetição do indevido contra a sua contraparte; *ii)* Caso as necessárias diligências nesse sentido não se revelem frutíferas, seguidamente, pode o adquirente, junto do Estado, lograr a obtenção

desse mesmo reembolso. Ainda assim e não obstante, a possibilidade referida em *ii)* é absolutamente excepcional, ou seja, só perante uma evidente e manifesta impossibilidade ou excessiva dificuldade na concretização do reembolso junto da sua contraparte é que o adquirente dos serviços pode solicitar o reembolso directamente ao Estado. E a questão que se coloca é a de saber que situações excepcionais de manifesta impossibilidade ou excessiva dificuldade são essas? A decisão acima transcrita dá a resposta: são situações de *ultima ratio* (como enfaticamente se diz na decisão transcrita, são cenários de extrema e comprovada dificuldade ou mesmo de absoluta impossibilidade) como, *v.g.*, as seguintes: a) em que o adquirente já não dispõe de um direito legal de acção contra o fornecedor/prestador dos serviços por caducidade ou prescrição do seu direito; ou b) em que o fornecedor já não se encontra em condições de concretizar o aludido reembolso por estar insolvente.

119. Com respaldo na decisão arbitral vinda de enunciar e transcrever, entende o Tribunal Arbitral Singular seguir tal jurisprudência julgando no sentido de improcedência das pretensões do Requerente, pois, muito embora aquele afirme ter contactado a B... antes da propositura da presente acção arbitral e tenha obtido daquela a recusa expressa para a regularização das faturas em questão em conformidade com o estatuído no art.º 78.º do CIVA, tal circunstancialismo, não demonstra/prova, por si só, a impossibilidade (ou quase impossibilidade) de se exercer junto da prestadora de serviços B... o direito ao respectivo reembolso (atento o errado enquadramento da operação), donde, não está legitimada a absolutamente excepcional possibilidade de se desencadear essa mesma pretensão de reembolso do IVA indevidamente liquidado directamente junto do Estado.

II.D6) APRECIÇÃO DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO DE REENVIO PREJUDICIAL:

120. Subsidiariamente requereu ainda o Requerente, o reenvio prejudicial para o TJUE quanto à questão relativa à aplicação da isenção de IVA aos serviços aqui sob escrutínio e, bem assim, ao meio adequado à obtenção do reembolso (ao Requerente) do IVA que suportou em excesso por erro (no enquadramento da operação) que o fornecedor se recusa a corrigir mediante a emissão de notas de crédito com IVA e de novas faturas contemplando a isenção aqui sindicada.

Esse papel incumbe ao juiz nacional e, por isso, não compete ao Tribunal pronunciar-se sobre questões de facto suscitadas no âmbito do litígio no processo principal nem sobre eventuais divergências de opinião quanto à interpretação ou à aplicação das regras de direito nacional”.

- 126.** Já, o ponto 12. adverte para que o reenvio prejudicial para o referido Tribunal, não se deverá dar quando: *i)* já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto a possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto); ou *ii)* quando o modo correto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco.
- 127.** O ponto 13 dispõe como segue: *“[U]m órgão jurisdicional nacional pode, designadamente quando se considere suficientemente esclarecido pela jurisprudência do Tribunal, decidir ele próprio da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que conhece”.*
- 128.** Finalmente atente-se ainda ao ponto 18 das mesmas recomendações, segundo o qual *“[O] órgão jurisdicional nacional pode apresentar ao Tribunal um pedido de decisão prejudicial, a partir do momento em que considere que uma decisão sobre a interpretação ou a validade é necessária para proferir a sua decisão.”*
- 129.** Face ao prestígio da jurisprudência do TJUE e à obrigatoriedade do reenvio prejudicial nos termos em que ela está plasmada no art.º 267º do TFUE (acima transcrito), tem-se assistido a um aumento exponencial de questões prejudiciais submetidas ao TJUE.
- 130.** Assim emergiu a necessidade de se impedir um afluxo excessivo de reenvios prejudiciais. As recomendações acima transcritas não podem deixar de ser entendidas neste contexto.
- 131.** Nessa conformidade, considerou-se conveniente deixar aos tribunais nacionais de última instância alguma margem de apreciação que lhes permitisse ajuizar da efectiva necessidade do reenvio.
- 132.** O TJUE admitiu a possibilidade de limitar a obrigação daqueles tribunais submeterem um pedido de decisão a título prejudicial relativamente uma questão de direito comunitário, quando se verifique que a questão não é pertinente ou que a disposição comunitária em causa já foi objecto de interpretação pelo Tribunal ou ainda quando a aplicação correcta do direito comunitário se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável.

- 133.** Podem existir situações em que o órgão jurisdicional não é obrigado, nem deve, proceder ao reenvio (aliás, o que igualmente se infere das recomendações acima transcritas), nomeadamente: *i)* quando a questão prejudicial não é necessária, nem pertinente, para a formação da decisão do litígio em concreto; *ii)* caso o TJUE já se tenha pronunciado sobre uma questão materialmente idêntica, à que o tribunal nacional pretende colocar; *iii)* se o ato a interpretar ou a apreciar a validade, for claro e evidente, não suscitando dúvidas quanto à sua aplicação.
- 134.** A situação referida na alínea *iii)* consubstancia, exactamente, a consabida “teoria do ato claro”.
- 135.** Ora, partindo daqui, a verdade é que, no caso em apreço, para o presente Tribunal Arbitral Singular, não se suscita qualquer dúvida a sobre a interpretação das normas a aplicar ao caso em concreto, considerando-se suficientemente esclarecido pela jurisprudência emanada do TJUE (acima sobejamente transcrita e aqui trazida à colação), fazendo-se, portanto e para o efeito, uso da aludida “teoria do acto claro”.
- 136.** Nessa conformidade, encontrando-se o presente Tribunal Arbitral Singular em posição para decidir ele próprio da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual dos presentes autos, afigura-se ser de recusar o reenvio prejudicial para o TJUE, quanto à questão relativa à aplicação da isenção de IVA aos serviços aqui sob escrutínio.
- 137.** À semelhança do que vem sendo decidido por outros tribunais arbitrais constituídos neste CAAD que se têm debruçado sobre o tema², o Tribunal considera desnecessário o reenvio prejudicial atendendo a que a Jurisprudência do TJUE sobre esta matéria fornece os elementos suficientes para a aplicação do direito europeu a este litígio.

III. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE:

- A) INDEFERIR O PEDIDO SUBSIDIÁRIO DE REENVIO PREJUDICIAL PARA O TJUE;

² Cfr. v.g., a decisão proferida no Processo Arbitral n.º 472/2023-T que aqui seguimos de perto e em parte cima deixámos transcrita.

- B) JULGAR IMPROCEDENTE A EXCEÇÃO DA ILEGITIMIDADE DO REQUERENTE PARA ESTAR NA PRESENTE LIDE, SUSCITADA PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA;
- C) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE ANULAÇÃO DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO PROFERIDA PELA AT NO ÂMBITO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA ENTRETANTO INTERPOSTA PELO REQUERENTE;
- D) JULGAR TOTALMENTE IMPROCEDENTE O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL;

IV. VALOR DO PROCESSO:

FIXA-SE O VALOR DO PROCESSO EM 27.566,16 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

V. CUSTAS:

FIXA-SE O VALOR DAS CUSTAS EM 1.530,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELA REQUERENTE NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA E CORRESPONDE AO VALOR DAS AUTOLIQUIDAÇÕES SINDICADAS) A CARGO DO REQUERENTE, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, EX VI DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 12 de Setembro de 2024.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT, regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, com excepção das citações.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)