

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 419/2024-T

Tema: IVA – Repercutidos – Ilegitimidade “material” – Exceção perentória

Sumário: I – O reembolso de IVA alegadamente liquidado em excesso só pode ser pedido pelo sujeito passivo desse imposto. **II** – Excecionalmente pode o repercutido desse imposto na qualidade de titular de direito ou interesse legalmente protegido, reclamar diretamente o reembolso de IVA liquidado a mais, reunidos que estejam os respetivos pressupostos, designadamente quando o sujeito passivo se recusa perentória e definitivamente a retificar as faturas onde esse imposto foi erradamente espelhado ou quando se torna impossível ou excessivamente difícil a obtenção junto dos sujeitos passivos do IVA o reembolso respetivo **III** – Não se comprovando tais pressupostos o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo repercutido do imposto improcede por ilegitimidade material deste.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em Tribunal Arbitral:

I. RELATÓRIO

A...- Sociedade Gestora de Organismos de Investimento Coletivo, S.A., (doravante abreviadamente designada por “Requerente”) com o número de identificação fiscal n.º ... e sede na ..., n.º ... -..., ...-... Lisboa, vem, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 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 dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, pedir a constituição de Tribunal Arbitral para se pronunciar sobre a (i)legalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, datada de 22 de dezembro de 2023, emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no âmbito do processo n.º ...2023... (Doc 1, que junta) “(...) *com vista à contestação dos atos tributários (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentados (“IVA”) efetuados pelas*

1.

entidades que prestaram à Requerente serviços de administração e gestão de fundos de investimento durante os períodos de tributação de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, materializados através da submissão das Declarações Periódicas referentes àqueles períodos (...)” no âmbito dos quais a Requerente suportou um montante de IVA (€450.996,79), superior ao legalmente devido.

Objeto do pedido

O objeto do pedido arbitral é, por conseguinte, e recapitulando, a pronúncia sobre a (i)legalidade da decisão de indeferimento que versou sobre Reclamação Graciosa emitida pela AT no âmbito do processo n.º ...2023..., junta, para todos os efeitos legais, como **Documento 1**, apresentada pela Requerente com vista:

- i. à contestação dos atos tributários de (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) efetuados pelas entidades que prestaram à Requerente serviços de administração e gestão de fundos de investimento, durante os períodos de tributação de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, materializados através da submissão das Declarações Periódicas referentes aqueles períodos e
 - ii. bem como dos atos tributários de (auto)liquidação efetuados pela Requerente, referentes a serviços de administração e gestão de fundos de investimento adquiridos a entidades não residentes, materializados através da submissão das suas Declarações Periódicas referentes a igual período,
- atos de liquidação de que resultou ter a Requerente suportado um montante de IVA - € 450 996,79 - (aleadamente) superior ao legalmente devido.

Posição da Requerente

Fundamenta-se a Requerente alegando e/ou pretendendo como demonstrado, o seguinte quadro factual e conclusivo:

- A Requerente é uma sociedade anónima registada na Comissão dos Mercados dos Valores Mobiliários (“CMVM”) como intermediário financeiro autorizado desde 29 de julho de 1991.

- Enquanto responsável pela administração dos Fundos por si geridos, nomeadamente no que a investimento mobiliário diz respeito, a Requerente externalizou parte dos serviços necessários e indispensáveis à gestão e administração do portfólio de ativos que integram o património dos sobreditos Fundos
- Em observância da política de investimento estabelecida, compete à Requerente a boa administração, gestão e representação dos organismos sob a sua alçada e, bem assim, selecionar os valores que devem constituir os mencionados organismos, adotando a prudência requerida para defesa e promoção dos referidos organismos e dos seus participantes.
- Neste contexto, as entidades identificadas no pedido de pronúncia arbitral prestaram à ora Requerente serviços de *software* informático e consultoria informática, serviços de tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas, serviços de assessoria jurídica e legal e serviços de consultoria e assessoria financeira (serviços estes devidamente identificados e detalhados no pedido de pronúncia arbitral).
- Ora, consubstanciando as prestações de serviços *supra* referidas serviços de “administração ou gestão de fundos de investimento”, entende a Requerente que os mesmos são operações sujeitas a IVA, mas dele isentas [cf. subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA], pelo que não deveriam suscitar qualquer liquidação de IVA.
- Em concreto, relativamente aos períodos de tributação de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, as entidades em causa faturaram à Requerente as remunerações devidas por esta enquanto contrapartidas dos serviços de gestão e administração prestados, cuja base tributável totaliza o montante global de **€ 1.960.855,59**, tendo sido liquidado o respetivo IVA, à taxa normal de 23%, imposto este que ascendeu a € 450.996,79.
- Neste sentido, após verificar que o enquadramento em IVA aplicado aos serviços adquiridos pela Requerente se encontrava errado, tendo sido alertada pela própria AT para o efeito¹, a mesma encetou junto daqueles fornecedores todos os esforços para que estes procedessem à substituição das faturas e subsequente emissão de novas faturas que refletissem o correto enquadramento em IVA, *i.e.*, aplicação da isenção deste imposto.

¹ Cf. decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa nesta sede impugnada.

- Todavia, apesar de a Requerente ter levado a cabo as diligências necessárias para o efeito, designadamente ter endereçado cartas aos fornecedores em apreço, bem como ter efetuado diversos contatos telefónicos, tal pretensão não acolheu concordância junto dos mesmos, que manifestamente expressaram a recusa em corrigir as faturas.
- Adicionalmente, cumpre esclarecer que a ora Requerente nunca deduziu qualquer montante de IVA respeitante à tipologia de serviços em questão.
- Deste modo, e por forma a repor na ordem jurídica tal neutralidade, peticiona-se, nesta sede, e com a fundamentação já exposta no pedido de pronúncia arbitral, a anulação das liquidações de IVA efetuadas pelas entidades prestadoras, durante o período de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, de serviços de gestão e administração de fundos à Requerente, no montante global de € 450.996,79.
- Em concreto, relativamente aos períodos de tributação de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, as entidades acima melhor identificadas faturaram à Requerente as remunerações devidas por esta enquanto contrapartidas dos serviços de gestão e administração prestados, cuja base tributável totaliza o montante global de € 1 960 855,59, tendo sido liquidado o respetivo IVA, à taxa normal de 23%, imposto este que ascendeu a € 450 996,79.
- Assim é que os montantes de imposto (indevidamente) suportados pelo Requerente com a aquisição da panóplia de serviços acima indicados às várias entidades *supra* referidas apresentam a seguinte desagregação – por serviço; fornecedor; e ano do imposto, conforme devidamente representados na tabela *infra*:

Tipologia de Serviço	Fornecedor	IVA 2021	IVA 2022	Total IVA
Software informático e consultoria informática	<i>B...</i>	2 599,76	2 346,00	4 945,76
	<i>C...</i>	295,12	372,13	667,25
	<i>D...</i>	67 990,56	58 196,41	128 560,57
	<i>E...</i>	245,35	1 250,24	1 495,58
	<i>F...</i>	329,60	314,19	643,79

Tesouraria, Faturação, Contabilidade, Auditoria e Revisão legal de contas	<i>G...</i>	389,85	745,20	1 135,05
	<i>H...</i>	18 740,40	18 492,00	37 232,40
	<i>I...</i>	11 881,80	7 355,40	19 237,20
	<i>J...</i>	0,00	3 714,50	3 714,50
Assessoria Jurídica e Legal	<i>K...</i>	5 532,17	3 611,45	9 143,62
Consultoria e Assessoria Financeira	<i>L...</i>	7 565,16	8 009,52	15 574,68
	<i>M...</i>	48 611,39	53 347,38	101 958,77
	<i>N...</i>	7 130,00	6 900,00	14 030,00
	<i>O...</i>	42 240,03	52 036,04	94 276,07
	<i>P...</i>	4 424,88	4 731,23	9 156,11
	<i>Q...</i>	5 382,81	6 216,22	11 599,03
		223 358,88	227 637,91	450 996,79

Montantes em euros

- De salientar que, apesar de em sede de Reclamação Graciosa ter sido identificado um pagamento de IVA em excesso no montante de € **509 535,97**, verificou-se que, por lapso, foram erradamente incluídos montantes referentes a fornecedores que não deverão neste pedido ser considerados, pelo que o valor a considerar efetivamente na presente petição é de € **450 996,79**, conforme o detalhe acima.
- Na (auto)liquidação de IVA pela Requerente relativa aos períodos de tributação acima indicados, materializados na apresentação das Declarações Periódicas da Requerente e das referidas entidades prestadoras de serviços e objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, verifica-se que a Requerente suportou (indevidamente) o montante de IVA *supra* referido, na medida em que tais serviços (de administração e gestão dos fundos) foram “(...) *incorretamente enquadrados como prestações sujeitas a IVA e dele não isentas (...)*”.
- Tendo identificado o referido lapso de enquadramento em sede de IVA, e constatando que,

na realidade a aquisição dos referidos serviços tendentes à gestão e administração de fundos de investimento mobiliário apresenta umnexo direto e intrínseco com as funções legal ou contratualmente obrigatórias para a gestão de carteira e/ou gestão de fundos de investimento, assumindo-se como funções específicas e essenciais e formando um conjunto distinto nos termos gerais da subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, a Requerente constatou que deveria ter sido aplicada a isenção de IVA à totalidade dos valores que lhe foram faturados pelos referidos prestadores de serviços durante o período de janeiro de 2021 e dezembro de 2022 em contrapartida da prestação destes serviços.

- Após a constatação do erróneo enquadramento em IVA que se encontrava a ser aplicado aos serviços adquiridos pela Requerente e ora escrutinados e, tendo sido alertada pela própria AT para o efeito ², a Requerente encetou, sem êxito, junto dos fornecedores em apreço todos os esforços para que estes procedessem à substituição das faturas passando a refletir o correto enquadramento em IVA, *i.e.*, aplicação da isenção deste imposto, acompanhadas da correspondente devolução à ora Requerente do IVA indevidamente pago.
- A Requerente nunca deduziu qualquer montante respeitante às tipologias de serviços que nesta sede se questiona o enquadramento em IVA, conforme se encontra refletido nas respetivas Declarações Periódicas de IVA (*cf.* **Documento 12**).
- A título subsidiário, formula pedido de reenvio prejudicial para o caso de não ser claro para o Tribunal o alcance das normas da Diretiva IVA suscetíveis de ser aplicadas no caso em análise.

Posição da Requerida e tramitação subsequente do processo

A Requerida veio apresentar resposta tempestiva, reiterando a posição que fundamentou o ato de indeferimento ora sindicado, impugnando a factualidade alegada e defendendo, nos pontos 12 e seguintes da Resposta “*a ilegitimidade material da Requerente*”, concluindo pela procedência da “*exceção invocada*” - e, subsidiariamente, a improcedência total do pedido.

² *Cf.* pontos 41 e 87 da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa nesta sede impugnada e aqui junta enquanto **Documento 1**.

A Requerente exerceu o seu direito ao contraditório relativamente à matéria da denominada ilegitimidade material invocada pela AT (cfr requerimento de 26-9-2024).

Por despacho de 6-10-2024, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18º, do RJAT e notificadas as partes para apresentarem alegações finais escritas no prazo simultâneo de 15 dias e fixada data, previsível, para a prolação e notificação da decisão arbitral.

Ambas as partes apresentaram as suas alegações no prazo determinado, formulando a Requerente as suas conclusões, de facto e de direito, sobre as matérias em discussão e a Requerida limitando-se, no essencial, a manter o que já havia alegado na Resposta.

Por despacho de 9-12-2024 foi, justificadamente, prorrogado o prazo para a prolação e notificação da decisão arbitral, previsto no artigo 21º, do RJAT.

Saneamento

O Tribunal é absolutamente competente.

O processo é o próprio, isento de nulidades que o invalidem e as partes são processualmente legítimas – como adiante melhor se justificará na decisão de improcedência da denominada “exceção da ilegitimidade material” suscitada pela Requerida - e capazes.

Cumprе decidir.

II FUNDAMENTAÇÃO

A - Matéria de facto

Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a)** A Requerente é uma sociedade anónima registada na Comissão dos Mercados dos Valores Mobiliários (“CMVM”) como intermediário financeiro autorizado desde 29 de julho de 1991.
- b)** Enquanto responsável pela administração dos Fundos por si geridos, nomeadamente no que a investimento mobiliário diz respeito, a Requerente externalizou parte dos serviços necessários e indispensáveis à gestão e administração do portfólio de ativos que integram o património destes.

-
- c) À Requerente compete, designadamente, a boa administração, gestão e representação dos organismos sob a sua alçada e, bem assim, selecionar os valores que devem constituir os referidos organismos, adotando a prudência requerida para defesa e promoção dos referidos organismos e dos seus participantes.
- d) As entidades identificadas no pedido de pronúncia arbitral prestaram à ora Requerente serviços de *software* informático e consultoria informática, serviços de tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas, serviços de assessoria jurídica e legal e serviços de consultoria e assessoria financeira (serviços estes devidamente identificados e detalhados no pedido de pronúncia arbitral)...
- e) ... tendo emitido as faturas com a liquidação de imposto à Requerente, durante o período de janeiro de 2021 a dezembro de 2022 à taxa normal de 23% (*cf.* cópia das faturas juntas em anexo como **Documento 3**).
- f) Relativamente aos períodos de tributação de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, as entidades em causa faturaram à Requerente as remunerações devidas por esta enquanto contrapartidas dos serviços prestados, cuja base tributável totaliza o montante global de € **1.960.855,59**, tendo sido liquidado o respetivo IVA, à taxa normal de 23%, imposto este que ascendeu, no total, a € **450.996,79**.
- g) Considerando a existência de erro no enquadramento do IVA aplicado aos serviços adquiridos, a Requerente a encetou junto dos fornecedores respetivos diligências para que estes procedessem à substituição das faturas e subsequente emissão de novas faturas que refletissem o enquadramento em IVA pedido pela Requerente, *i.e.*, com aplicação da isenção deste imposto com base, pretensamente, no disposto no n.º 5 do artigo 36.º, do Código do IVA;
- h) As sobreditas diligências foram encetadas pela Requerente em novembro de 2023;
- i) Apesar de ter levado a cabo essas diligências e de, designadamente, ter endereçado cartas, em novembro de 2023 aos fornecedores em apreço [*cf. infra, m*), *dos factos provados*], bem como ter efetuado diversos contatos telefónicos, tal pretensão não acolheu concordância junto dos mesmos ...

- j)** ...que, salvo a prestadora Winning Accounting and Taxation, expressaram a recusa em corrigir as faturas na parte da taxa de IVA aplicada sem que antes fosse obtido um esclarecimento ou emitida uma Informação Vinculativa da Administração Fiscal ou proferida uma decisão judicial (Cfr docs 10 e 11, junto com o PPA);
- k)** A Requerente apresentou reclamação graciosa em 17-10-2023, instaurada pelos Serviços da AT com o nº ...2023... pedindo a anulação parcial das autoliquidações de IVA relativas ao período de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, pelos seus fornecedores, ...
- l)** ...reclamação que foi indeferida por despacho de 22-12-2023 proferido pelo Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes da AT, fundamentado “(...)na impropriedade do meio para fazer valer a pretensão, não se encontrando preenchidos os pressupostos legalmente previstos (...)” – Cfr ponto 88, da Informação nº 208-ISC/2023, de 22-12-2023, sobre a qual foi exarado o citado despacho.
- m)** A Requerente enviou aos fornecedores referidos supra em g) e h), cartas do seguinte teor:
- (...) Na sequência da realização de uma revisão de procedimentos fiscais levada a cabo pela A...,tendo em vista aferir o enquadramento em sede de IVA a conferir aos serviços de disponibilização de software informático e consultoria informática prestados pela B..., Lda (doravante abreviadamente designada por B...) à A...durante o período compreendido entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, a mesma constatou que tal enquadramento não se encontra conforme a legislação aplicável (conforme resulta do entendimento expresso no parecer elaborado pelos consultores fiscais que apoiaram a A... na referida revisão de procedimentos, nesta sede junto enquanto Documento 2).*
- (...) Neste sentido, tendo tomado conhecimento acerca da atual jurisprudência proferida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE") neste particular, constatou que os serviços externalizados pelas sociedades gestoras, sempre que, formando um conjunto distinto, tenham um nexu intrínseco com as funções legal ou contratualmente obrigatórias para a gestão da carteira e/ou a gestão dos fundos de investimento devem beneficiar da isenção de IVA prevista na subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.9 do Código do IVA, sendo a mesma aplicável às prestações de serviços de "administração ou gestão de fundos de investimento" (cf. Acórdão do TJUE de 17 de junho de 2021, prolatado nos processos apensos C-58/20 e C-59/20).*
- Atendendo a que a A... adquiriu junto da B... serviços de disponibilização de software informático e consultoria informática que apresentam um claro nexu intrínseco com as funções*

legal ou contratualmente obrigatórias para a gestão de um fundo de investimento, encontram-se preenchidos os requisitos elencados pelo TJUE para que estes devam ser considerados isentos ao abrigo da isenção de IVA supra referida.

Neste contexto, estabelece o n.º 7 do artigo 29º-9 do Código do IVA que "quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão, deve ser emitido documento retificativo da fatura"

Deste modo, e face ao supra exposto, gostaríamos de averiguar a Vossa disponibilidade para se proceder à retificação e consequente anulação das faturas emitidas pela B... à A... durante o período compreendido entre agosto de 2019 e dezembro de 2022 (com referência às faturas juntas em anexo enquanto Documento 1), e a emissão de novas faturas com a respetiva aplicação da isenção deste imposto prevista na subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, acompanhada da inerente restituição do IVA indevidamente suportado pela A... (...)"

n) Consta da citada Informação n.º 208-ISC/2023, de 22-12-2023, em que se fundamentou o sobredito despacho:

“V.II. - Apreciação

26. A pretensão controvertida na Reclamação Graciosa em apreço, consubstancia-se na anulação parcial das autoliquidações de IVA, subjacentes às declarações periódicas de IVA, referentes aos períodos de tributação compreendidos entre janeiro de 2021 e dezembro de 2022, submetidas suprarreferidas decorrente da verificação de um alegado erro no enquadramento jurídico-tributário das prestações de serviços de software e consultoria informática; tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas; assessoria jurídica e legal; e consultoria e assessoria financeira, que determinou que estas, alegadamente, liquidassem indevidamente, à Reclamante, a importância que pretende ver-lhe restituída.

27. Analisando a petição submetida, bem como os fundamentos invocados, verifica-se que a questão principal que se apresenta nestes autos assenta em aferir sobre a suscetibilidade do exercício do direito à correção do IVA considerado como indevidamente liquidado, bem como, na interpretação do teor da subalínea g), da alínea 27, do artigo 9.º do CIVA, e da possibilidade de enquadramento na mesma das operações acima referidas.

28. Posto isto, importa, a título prévio, aferir sobre o preenchimento respetivos dos pressupostos processuais, em concreto, a tempestividade, legitimidade, e bem assim, a suscetibilidade do recurso ao

procedimento de Reclamação Graciosa como meio de lograr obter as pretensões formuladas em sede de petição.

29. Relativamente à tempestividade, conforme é referido na petição inicial, porquanto estão em causa atos de autoliquidação de imposto, por força do disposto no artigo 131.º do CPPT, para que seja possível o recurso ao presente meio procedimental é necessário que esteja em causa um erro nessa mesma autoliquidação e que não tenha decorrido o prazo de 2 anos desde a apresentação da declaração periódica em análise.

30. Sucede, porém, que, conforme melhor se deixará explicitado nesta informação, não se afigura que exista no presente caso qualquer erro, e menos ainda se pode afirmar que o mesmo se reporta à autoliquidação (e ressalve-se, jamais poderá ser imputado aos serviços). Acresce que, circunscrevendo-se o objeto do pedido formulado aos atos de autoliquidação referentes ao período compreendido entre janeiro de 2021 e dezembro de 2022, e tendo a reclamação graciosa sido remetida através de correio registado com data de 16.10.2023, independentemente a inexistência de erro, constata-se que quanto a parte das mesmas mostra-se intempestiva. Pelo que, por maioria de razão não se afigura possível a sua convalidação no procedimento de revisão oficiosa.

31. Com efeito, como se explanará, a sanção de um eventual erro pressupunha a regularização dos atos prévios às autoliquidações contestadas (cumprindo os tramites e prazos legalmente previstos para o efeito), ao invés do recurso à presente reclamação graciosa, o que não se verificou dentro do prazo concedido para o efeito.

32. No que se refere à legitimidade, ressalva-se que inexistente fundamento para o alegado pela Reclamante, não podendo concordar-se com o que invoca nos pontos 9.º a 17.º da petição de Reclamação Graciosa.

33. 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 (cf. artigo 37.º do CIVA).

34. 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.

35. No caso do IVA estamos perante a denominada repercussão obrigatória ou legal.

36. Ora, conforme refere a Reclamante, da conjugação do disposto no n.º 1 do artigo 20.º e 205.º da CRP, com os artigos 9.º, 18.º, n.º 4, alínea a) e 95.º da LGT, bem como, do artigo 9.º do CPPT, resulta que ao repercutido é conferido o direito de reclamar, recorrer e impugnar.

37. De facto, este, muito embora não seja o sujeito passivo de imposto, é titular de um direito ou interesse legalmente protegido, dado que foi ele que procedeu ao pagamento do IVA liquidado e entregue ao Estado.

38. *Este é o entendimento defendido pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores, e com o qual concordamos.*
39. *Sucedem, porém, que, se é verdade que se reconhece aos Reclamantes a legitimidade para contestar o montante imposto alegadamente liquidado e pago em excesso, não podemos esquecer qual o alcance que o legislador teve em vista ao consagrar na alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, esse mesmo direito.*
40. *Conforme refere Bruno Botelho Antunes, no âmbito do IVA “o direito do repercutido previsto no art. 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.*
41. *Ora, dos factos alegados, bem como dos elementos disponibilizados, não resulta que a mesma tenha solicitado às mencionadas entidades com quem celebrou os contratos a prestação dos serviços em análise, a mencionada regularização.*
42. *De acordo com o disposto no artigo 203º, da Diretiva IVA, o imposto “(...) é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto na fatura.”*
43. *Nesse mesmo sentido, na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º, do CIVA qualifica como sujeito passivo de imposto “as pessoas singulares ou coletivas que, em fatura, mencionem indevidamente IVA”, desde que a mesma reúna os requisitos previsto no n.º 5 do artigo 36º, do CIVA. [Veja-se nesse sentido, entre outros, os Acórdãos do STA, proferidos no âmbito dos processos n.º 12.102, de 04 de julho de 1990, n.º 1898/02, de 02 de julho de 2003 e n.º 957/03, de 01 de outubro de 2003. BRUNO BOTELHO ANTUNES, A Relação Jurídica Tributária e a Repercussão Tributária, Coimbra, Almedina, p. 188.]*
44. *Podemos afirmar que existe uma obrigação formal de repercussão do IVA na maioria das operações tributáveis, o que resulta expressamente do disposto no n.º 1 do artigo 37º, do CIVA onde se determina que “A importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços”, que vem de encontro ao previsto no DSIVA nos artigos 226.º n.º 8 a 10 onde se fixa que deve constar da fatura, o valor tributável para cada taxa ou isenção, a taxa do IVA aplicável e o montante do IVA a pagar.*
45. *Para efeitos de IVA, do disposto resulta que, a simples menção do IVA em tais documentos, determina que o respetivo emitente fique enquadrado nas regras de incidência subjetiva, impendendo sobre ele a obrigação de entregar ao Estado, o imposto liquidado, ainda que indevidamente, e seja qual for o motivo (incluindo, por exemplo, menção de taxa superior à devida). Por esse facto, passa a ser considerado devedor de imposto, tendo que cumprir o disposto no n.º 2 do artigo 27.º do CIVA.*
46. *Acresce que, o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA dispõe que “quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo da fatura”.*

47. *Daqui decorre que a liquidação efetuada na fatura e declaração periódica respetiva não sofrem de ilegalidade, o mesmo ocorrendo com a arrecadação de imposto operada pela AT. A sua exigência é inerente à natureza e à lógica de funcionamento do próprio imposto.*
48. *Ora, para que seja admissível a correção do erro no IVA liquidado, anulando-o, deviam, as faturas emitidas nas quais foi incluído IVA a 23%, ser regularizadas nos termos legais, no sentido de eliminar a alegada menção indevida, o que não sucedeu.*
49. *Ou seja, como referido, impunha-se que fosse seguido o procedimento estabelecido no artigo 78.º do CIVA, cujo n.º 1 determina que “as disposições do artigo 36º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo.”*
50. *Face à factualidade descrita, constata-se que a pretensão da Reclamante consubstancia-se na regularização do imposto, alegadamente, liquidado indevidamente pelas entidades prestadoras dos serviços em causa, porquanto as consideram como estando sujeitas a IVA e dele não isentas, quando na realidade, segundo o entendimento si propugnado, as mesmas estariam abrangidas pela norma de isenção da subalínea g), da alínea 27, do artigo 9º, do CIVA.*
51. *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. *O direito à dedução, assim como a sua regularização não se consubstancia num poder-dever imposto aos sujeitos passivos, mas numa faculdade, sendo exemplo disso, os diversos casos previstos no artigo 78.º do CIVA, onde se estabelece essa possibilidade no caso de se tratar de correção a favor dos contribuintes.*
53. *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 aos mesmos no seu exercício.*
54. *Ademais, importa realçar que a liquidação do imposto nos termos em que foi realizada correspondeu à vontade das partes, que por acordo e no âmbito da liberdade contratual que lhes assiste, fizeram constar essa mesma intenção nas propostas contratuais/contratos celebrados, juntos com o seu articulado.*
55. *Sem prescindir, no pressuposto de estarmos de se admitir estar perante a existência de um erro, o que como ficou dito não se concebe, importa realçar que o mesmo jamais se poderia reportar às mencionadas autoliquidações, mas sim a atos prévios às mesmas - as faturas emitidas pela entidade prestadoras dos serviços, onde se materializou a liquidação do imposto que as Reclamante alegam ser ilegal.*
56. *Com efeito, as autoliquidações não estão erradas porquanto devem refletir as faturas emitidas e os respetivos registos contabilísticos efetuados pelo sujeito passivo.*

57. *Sucede que, no que concerne a este ponto, deve ter-se em consideração os prazos de caducidade das regularizações de imposto, previstos no CIVA, em normas especiais dotadas de caráter imperativo.*
58. *O CIVA, ao contrário do que sucede com outros impostos autoliquidados, contém diversas normas referentes à regularização do imposto que têm de ser articuladas com aquelas que preveem garantias impugnatórias dos sujeitos passivos.*
59. *O IVA é um imposto plurifásico, cuja liquidação se processa em todas as fases de produção e distribuição, ou seja, fracionando-se por todos os operadores que participam nesse circuito. Funcionando através do denominado método de crédito de imposto, indireto subtrativo, ou das faturas, o que significa que a qualquer um dos sujeitos passivos integrados na cadeia referida é conferido o direito à dedução do imposto suportado a montante.*
60. *Este princípio encontra-se consagrado no n.º 2 do artigo 1.º, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), e concretizado no seu artigo 73.º transposto para o nosso ordenamento jurídico, através do artigo 16.º, do CIVA, onde se determina no seu n.º 1 que “o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.” É sobre este valor que irá incidir o IVA, à taxa aplicável ao caso, no momento em que ocorrer o facto gerador e a respetiva exigibilidade.*
61. *Sucede que, as operações subjacentes a esta cadeia, por vezes, sofrem vicissitudes que implica que os sujeitos passivos procedam à regularização do imposto liquidado ou deduzido.*
62. *No caso de autoliquidação, a mesma é efetuada com base nos registos contabilísticos que tiveram como base os correspondentes documentos de suporte, em regra, uma fatura, concretizando-se com a entrega da declaração periódica.*
63. *Após o envio da mesma, qualquer alteração constitui uma regularização do imposto.*
64. *Tais correções podem incidir, designadamente, sobre o facto tributário, a fatura, o registo contabilístico ou a declaração periódica.*
65. *Trata-se de uma matéria objeto de regulamentação autónoma quer a nível da Diretiva IVA (artigo 90º), quer a nível interno (artigo 78º, do CIVA), onde se definem os diversos tipos de erros e os procedimentos tendentes à sua regularização.*
66. *Ora, ao contrário do que acontece com a regularização do imposto inicialmente deduzido, onde se prevê a nível comunitário um direito geral dos sujeitos passivos a essa regularização, de acordo com a disciplina a definir pelos diversos Estados Membros, no caso do imposto liquidado em excesso, a Diretiva IVA já não contempla um direito geral similar.*
67. *Face ao caso concreto, e tendo em consideração a situação fática descrita, os argumentos tecidos e os documentos disponibilizados pela Reclamante, constata-se que estarmos perante uma situação enquadrável no âmbito do n.º 3 do artigo 78º, do CIVA, que se refere às regularizações decorrentes de inexatidão nas faturas.*
68. *Tanto mais se tivermos em consideração o conceito lato de fatura inexata adotado pelo legislador.*

69. Nesse sentido trazemos à colação a doutrina defendida por João Canelhas Duro que refere que, «perante a utilização de um conceito vago como "fatura inexata", o aplicador deve procurar a densificação conceptual que mais se adequa à natureza da norma em apreço e á estrutura lógica do sistema jurídico. Ora, pela leitura do n.º 3 do art.º 78º, constata-se que o erro em questão é suscetível de originar tanto imposto liquidado em excesso como imposto liquidado por defeito. Desta forma, não se aceita que seja afastada a possibilidade desse erro na liquidação ter origem numa errada configuração jurídica da operação titulada pela fatura, sendo quase sempre, de direito, precisamente, o erro que origina incorreções de imposto liquidado.».

70. Reiterando esse entendimento, veja-se a fundamentação constante na decisão que recai sobre pedido de pronúncia arbitrai submetido ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e proferida no âmbito do processo nº 350/2015-T, onde de forma exemplar esclarece-se que:

(...) Assim, sendo correta a ligação - decorrente do próprio texto da norma do artigo 78.º/1 do Código do IVA - entre as inexatidões passíveis de correção nos termos daquele n.º 1 e do subsequente n.º 3, e o artigo 36.º/5 do código do IVA, considera-se que o referido regime - dos nºs 1 e 3 do artigo 78.º - será aplicável às retificações de inexatidões nas menções impostas por aquele n.º 5, independentemente da causa de tais inexatidões, ou seja, de estas serem devidas a um errado enquadramento do direito ou dos factos, a dolo de fraude, a negligência, inépcia, desleixo, ou qualquer outra causa ou motivação.

Não se vislumbra, efetivamente, qualquer fundamento material para distinguir, como se faz na decisão ora em análise, os casos em que "o sujeito passivo indica uma taxa de IVA incorreta", intencionalmente, por estar errado no enquadramento que faz da operação, de todos os restantes casos em que tal ocorra, sem querer ou propositadamente. Com efeito, como se apontou já, julga-se que a limitação temporal consagrada no artigo 78.º/3 do Código do IVA tem subjacente a necessidade de assegurar à Requerida uma dilação suficiente para, dentro do prazo de caducidade dos tributos, proceder às fiscalizações e correções que, em função das retificações operadas, se tornem necessárias. Ora, a verdade é que tal necessidade se verifica precisamente com a mesma intensidade, quer a retificação se dê porquanto o sujeito passivo procedeu, nas faturas que emitiu, a um errado enquadramento de direito da operação tributável em que interveio, quer aquela se dê por qualquer outro motivo, não se detetando, ao contrário do que alega a Reclamante, qualquer injustiça (...)"

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 nº 1 e 3 do artigo 78º, 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.

72. Abrangendo não só os casos em que um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado (por exemplo, não haver menção à taxa de IVA aplicável ou ao imposto liquidado), bem como quando um de tais requisitos esteja incorretamente observado, como seja, o imposto liquidado não seja o correto. E isto independentemente de quaisquer motivações subjetivas das partes envolvidas.

73. *Determina o n.º 3 do mencionado preceito legal que “nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efetuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar, e é facultativa, quando houver imposto a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de anos”, (...).*

74. *Acrescente-se ainda que, defendendo a não subsunção do caso em apreço ao disposto no n.º 3 do artigo 78.º, tal não significa o afastamento da aplicação do n.º 1 da mesma norma, termos em que sempre existiria a obrigatoriedade de observância ao disposto no artigo 36.º, no sentido de fazer constar das mesmas a menção e justificação para a aplicação da isenção de imposto, que entende, a Reclamante, ser o enquadramento legalmente correto.*

75. *Embora a referida regularização seja uma faculdade conferida aos sujeitos passivos, sempre que os mesmo optem por efetuá-la, seria necessário o cumprimento do previsto no n.º 4 e 5 do mesmo artigo, os quais determinam que:*

"(...)

4 - O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou rectificação para menos do valor facturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada.

5 - Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução. (...)"

76. *De notar que, o previsto no n.º 5 supratranscrito, tem como objetivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize, a seu favor imposto inicialmente deduzido pelo seu cliente, sem que este (adquirente), proceda à correção do correspondente valor, a favor do Estado.*

77. *Não 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.*

78. *E nem se diga que a tal obsta a circunstância de as operações em causa, face ao quadro legal defendido pela Reclamante, não serem sujeitas a tributação.*

79. *Na verdade, como já ressalvado, quando muito, esse facto determinava não a ilegalidade das autoliquidações, mas da liquidação efetuada no documento de suporte emitido, que segundo o sujeito passivo, menciona erradamente o IVA, cuja retificação se impunha, repondo, assim, a verdade fiscal.*

80. *A autoliquidação deve estar em conformidade com o IVA liquidado pelo sujeito passivo na sua faturação e respetiva contabilização, sob pena de ilegalidade.*

81. Assim sendo, não padecem as autoliquidações objeto do presente procedimento de qualquer ilegalidade, estando conformes às normas que lhes estão subjacentes.
82. Tendo sido liquidado o imposto em causa, de acordo com o documento de suporte respetivo, terá sido entregue, precisamente, o imposto que era devido, e não em excesso.
83. De facto, sendo o imposto constante na fatura de montante superior ao devido, enquanto não for retificado, o mesmo é devido.
84. Conforme refere João Canelhas Duro (em obra citada), por referência ao disposto no n.º 5 do artigo 97.º, do CIVA “(...) num cenário de possível regularização de faturas inexatas efetuadas nos termos do n.º 3 do art. 78.º, tendo passado o prazo de regularização a favor do sujeito passivo previsto nesta norma, de nada adiantará lançar mão dos mecanismos tendentes à reclamação ou impugnação da autoliquidação, porquanto tais mecanismos não procederão se, no prazo de regularização, tais faturas não foram devidamente corrigidas e, naturalmente, para além dos restantes procedimentos legais, se não for regularizado o imposto eventualmente deduzido em excesso pelo adquirente”.
85. O procedimento de regularização visa não só permitir que o sujeito passivo recupere o valor do IVA entregue indevidamente, como igualmente, faculta a regularização do imposto deduzido, uma vez, cumpridos os requisitos legalmente previsto.
86. Trata-se de uma questão que do ponto de vista jurídico não se apresenta como de particular dificuldade, limitando-se a uma interpretação do disposto no n.º 3, 4 e 5 do artigo 78.º do CIVA, os quais não se revelam de especial complexidade.
87. Mais uma vez se refere que dos autos não resulta que tal tenha sucedido. Pelo contrário, do alegado pela Reclamante é patente que nada foi feito no sentido de regularizar os documentos que considera padecerem de erro na sua emissão.
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 noutra qualquer meio impugnatório.
89. Em consequência, fica precludida a apreciação do mérito/legalidade das demais questões colocadas, em concreto, a aferição da suscetibilidade das operações em causa se enquadrarem, para efeito de tributação em sede de IVA, no âmbito da norma de isenção contante da subalínea g), da alínea 27 do artigo 9.º do CIVA, e bem, sobre o quantum e respetiva comprovação do imposto alegadamente liquidado em excesso.

VI. CONCLUSÃO

Analisados os devidos pressupostos legais, somos, nos termos expostos, a entender pela **rejeição liminar** do pedido ora formulado nos autos, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do art.º 109º, do CPA, ex vi da al. d) do artº 2º, do CPPT, promovendo-se, em consequência, o arquivamento do mesmo, disso se notificando igualmente a Reclamante (...)

Factos não provados

Não está provado:

- que a Requerente nunca tivesse deduzido qualquer montante de IVA respeitante à tipologia de serviços mencionados supra;
- que os serviços a que aludem os factos provados correspondam à externalização de serviços específicos da gestão dos fundos e...
- ... – que tivessem sido exclusivamente consumidos na totalidade em atividades específicas da gestão dos fundos.

Fundamentação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que considerada provada e declarar a que, se for o caso, se considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes nem sobre os argumentos ou razões e/ou conclusões destas – Cfr., designadamente, os artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, als. a) e e), do RJAT e da jurisprudência há muito consolidada sobre esta matéria [cf, v. g., Acórdão do STA de 14-3-2018, no Proc n.º 0716/13/2ª Secção, assim sumariado: *é entendimento pacífico e corrente que o Tribunal não tem de apreciar ou conhecer todos os argumentos ou considerações que as partes tenham produzido. Isto porque uma coisa são as questões submetidas ao tribunal e outra são os argumentos que se usam na sua defesa. Sendo que só têm dignidade de questões as pretensões processuais formuladas pelas partes ao tribunal e não os argumentos por elas usados em defesa das mesmas, não estando assim o tribunal vinculado a apreciar todos os argumentos utilizados pelas partes.*

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são os que se deixaram assinalados e foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre da aplicação conjugada do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, e), do RJAT.

Teve o Tribunal em conta para formar a sua convicção, as posições assumidas pelas partes no processo e a prova documental junta aos autos, designadamente os documentos assinalados, juntos pela Requerente e a cópia do processo administrativo instrutor junto pela AT, tudo analisado criticamente.

III - Fundamentação (cont)

B - O Direito

Questão prévia: a “ilegitimidade material” da Requerente.

A questão prévia que cumpre apreciar é a de saber se o repercutido legal de IVA – como é, no caso, a Requerente -, tem legitimidade (ou em que condições a tem) para requerer diretamente à AT o reembolso do IVA liquidado pelos seus fornecedores.

Defende a AT que é o sujeito passivo de IVA e não o repercutido desse imposto, que tem legitimidade para requerer a regularização do imposto em caso de erro e, no caso, o direito à retificação do IVA repercutido deveria seguir o disposto nos artigos 78º e seguintes, do Código do IVA, referentes ao IVA já liquidado uma vez que a Requerente fundamenta a pretensão na existência de erro na liquidação do imposto aquando da emissão das faturas emitidas e registadas e que determinaram que a Requerente, destinatário dos serviços titulados por essas faturas, suportasse imposto superior ao que seria devido.

Para além disso, não se demonstra terem sido feitas todas as diligências necessárias no sentido da correção das faturas emitidas pelos fornecedores da Requerente e que as diligências que fez não depararam com recusa expressa e definitiva relativamente à possibilidade de proceder à alteração das faturas; pelo contrário, essa possibilidade foi deixada em aberto, admitindo os fornecedores e sujeitos passivos de IVA a possibilidade de correção se esta fosse reconhecida pela AT ou pelos Tribunais.

Defende, pelo contrário, a Requerente, no essencial e em síntese, que, sendo embora repercutida do imposto, tem um interesse legítimo e merecedor de tutela jurisdicional.

Vejam os de que lado está a razão.

“Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão, deve ser emitido documento retificativo da fatura” – artigo 29º-7, do CIVA.

Vai também neste sentido o disposto no artigo 78º-1, do CIVA quando prevê que “(...)as disposições dos artigos 36º e seguintes do CIVA [referentes aos prazos e formalidades da emissão de faturas] “(...)devem ser observados sempre que, emitida a fatura o valor tributável da operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo (...)”, seguindo-se depois nos restantes números do citado artigo 78º, as exatas condições para o exercício deste direito por parte do sujeito passivo do imposto.

Os citados requisitos são ou devem ser imperativamente cumpridos sob pena de serem consideradas nulas as retificações, com as inerentes e legais consequências.³

A repercussão fiscal consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária e com quem aquele tem ou mantém relações económicas – Cfr artigo 37º, do CIVA.

No caso do IVA ocorre o que se denomina por “repercussão obrigatória ou legal” porquanto os sujeitos passivos de IVA são naturalmente os emitentes das faturas, sendo os destinatários destas os repercutidos desse imposto, ou seja, do concreto valor liquidado (cfr artigo 37º-1, do CIVA e artigo 226º-8 a 10, da Diretiva IVA).

Assim é que, apesar de não ser o repercutido legal o sujeito passivo do IVA é-lhe conferido o direito de reclamar, recorrer ou impugnar na veste de titular de um direito ou interesse legalmente protegido na medida em que foi ele, repercutido, que procedeu ao pagamento do IVA liquidado e entregou ao Estado (cfr, entre outros, os acórdãos do STA nos processos nºs 12.102 de 14-7-1990, 1898/02, de 2-6-2003 e 957/03, de 1-10-2003).

No caso e concretamente, a pretensão da entidade repercutida e impugnante reconduz-se ao pedido de regularização do imposto, alegadamente liquidado indevidamente pelas entidades prestadores dos serviços faturados no entendimento de que esses serviços estavam

³ Cfr Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, 6ª Ed. p. 80.

sujeitos a IVA e dele não isentas, quando, segundo entendimento da Requerente, tais operações estariam abrangidas pela norma da isenção da subálnea g), da alínea 27, do artigo 9º, do CIVA.

Na autoliquidação de IVA, como é o caso, a mesma é efetuada com base nos registos contabilísticos que tiveram como fundamento os correspondentes documentos de suporte, em regra faturas, concretizando-se com a entrega da declaração periódica, sendo que qualquer alteração ulterior constitui uma regularização do imposto (cfr. artigos 90º, da Diretiva IVA e 78º, do CIVA, onde se definem os diversos tipos de erros e os procedimentos tendentes à sua regularização).

À luz do nº 3, do citado artigo 78º, as faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo previsto no artigo 45º do CIVA, são obrigatoriamente retificadas quando houver imposto liquidado a menos e são facultativamente retificadas quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas no prazo de 2 anos.

A questão que se coloca é, todavia, a de saber o que pode/deve fazer o repercutido do imposto se e/ou quando o valor de IVA liquidado e repercutido é superior ao legalmente previsto.

Pois bem: em decorrência do princípio da tutela jurisdicional efetiva consagrado no artigo 20º, da Constituição e por força do disposto nos artigos 18º-4/a), da LGT, conjugado com o artigo 9º, do CPPT, reconhece-se ao repercutido legal (como é o caso) o direito de reclamar, recorrer, impugnar ou requerer pronúncia arbitral nas questões legais suscitadas e em que tenha um interesse legalmente protegido, *maxime* um interesse em contradizer, desde que exerça esse direito nos termos das leis tributárias.

Assim é que, o direito do repercutido foi consagrado para fazer face a situações em que o sujeito passivo, após ter sido instado pelo repercutido para retificar o imposto (alegadamente) liquidado em excesso, não agiu nesse sentido, ou seja, não procedeu a essa retificação ou se recusou a fazê-lo. Neste caso e de forma muito excecional e reunidos determinados pressupostos, pode o repercutido obter o reembolso do valor reconhecida e excessivamente pago, diretamente do Estado.⁴

⁴ Cfr Bruno Botelho Antunes, Da Repercussão Fiscal no IVA, Almedina.

Pronunciou-se o TJUE sobre esta matéria no sentido de que cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser exercidos desde que respeitando os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas de disposições de direito interno nem organizadas de modo a impossibilitar, na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União – Cfr., v. g., Acórdãos do TJUE de 26-4-2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302 e de 15-3-2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, nº 37.

Reconheceu ainda o TJUE nesses acórdãos que, desde que respeitados os princípios da neutralidade e efetividade, o vendedor do bem que pagou por erro o IVA às autoridades tributárias pode exigir o seu reembolso e, por outro lado, o adquirente do bem (repercutido) pode intentar um ação cível para repetição do indevido contra esse vendedor, para além de que se se tornar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do vendedor, poderá o adquirente (repercutido) requerer o reembolso diretamente às autoridades tributárias, de modo a que possa ser respeitado o princípio da efetividade.

Ou seja: resulta claro que o pedido de reembolso de IVA excessivamente liquidado é direito que se encontra, em regra, apenas na esfera do sujeito passivo do imposto e que, excepcionalmente poderá surgir na esfera do repercutido se for impossível ou excessivamente difícil a obtenção, junto dos fornecedores e sujeitos passivos de IVA, o reembolso indevidamente faturado e pago.

Mas será então que o repercutido do imposto tem, no caso, legitimidade para formular um pedido de pronúncia arbitral com vista ao reconhecimento do seu direito a reaver comprovado excesso na liquidação de IVA efetuada pelo seu fornecedor e repercutida na fatura do fornecimento do bem ou serviço?

Vejamos:

Sendo a legitimidade um pressuposto processual, a sua avaliação resulta tão só e apenas da análise da forma como é configurado o pedido ou “*da relação controvertida tal como configurada pelo autor*” – Cfr artigo 30º-3, do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, do RJAT.

Pois bem, tal como se deixou assinalado, o repercutido tem o direito de demandar diretamente o Estado para exigir o reembolso do IVA liquidado pelo seu fornecedor e repercutido, desde que se confronte com a recusa, perentória e definitiva, do sujeito passivo, de efetuar a retificação respetiva.

Assim é que, se na impugnação ou pedido de pronúncia, o Requerente alega essa recusa do fornecedor em retificar as faturas no sentido de espelhar a liquidação de IVA que se pretende correta, tal alegação basta para lhe reconhecer o estatuto de parte legítima ativa.

Sendo esta a situação dos autos, não pode, por conseguinte, deixar de se reconhecer a legitimidade processual ativa da Requerente.

Questão diversa é a de saber se o que é alegado se demonstra, ou seja, se, na verdade, a Requerente levou a cabo todas as diligências necessárias para conseguir que os seus fornecedores retificassem as faturas emitidas, pela forma legal, na parte do valor do IVA liquidado e se, definitivamente não conseguiu esse objetivo e se deparou, pelo contrário, com a recusa perentória ou veemente dessas correções.

É, deste modo, que surge o que não repugna denominar de legitimidade material e que pressupõe a análise da prova e do mérito da causa.

Assim é que pode bem acontecer, como é óbvio, que o autor detenha legitimidade processual ou adjetiva mas, por não se verificarem os pressupostos de facto em que tal legitimidade se estriba, o pedido que é formulado se revele improcedente por verificação de, digamos, uma exceção, perentória e inominada, até de conhecimento oficioso, de ilegitimidade material – Cfr., v. g., Acórdão do STJ de 18-10-2018, no Proc nº 5297/12.0TBMTS.P1.S2 (Sumário parcial: “*A legitimidade processual, constituindo uma posição do autor e do réu em relação ao objecto do processo, afere-se em face da relação jurídica controvertida, tal como o autor a desenhou. II - 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*”).

Ora é ao nível da legitimidade material que, no caso, a Requerente se não enquadra porquanto, sendo entidade repercutida do imposto, teria de comprovar que reunia os pressupostos necessários para uma exigência direta de reembolso desse imposto do qual não é o sujeito passivo [artigo 18º-4/a), da LGT e 2º-1/a), do CIVA].

Pois bem, não se comprovou que a Requerente se confrontasse com uma situação de recusa total e absoluta dos seus fornecedores e sujeitos passivos de IVA de retificarem as faturas no sentido pretendido porquanto todos condicionaram a decisão definitiva para momento posterior ao eventual reconhecimento pela Administração Fiscal ou pelos Tribunais, relativamente ao reconhecimento dos pressupostos para a pedida retificação.

Na verdade e sufragando as conclusões da Requerida, não se demonstra terem sido feitas todas as diligências necessárias no sentido da correção das faturas emitidas pelos fornecedores da Requerente e que as diligências que fez não depararam com recusa expressa e definitiva relativamente à possibilidade de proceder à alteração das faturas; pelo contrário, essa possibilidade foi deixada em aberto, admitindo os fornecedores e sujeitos passivos de IVA a possibilidade de correção se esta fosse reconhecida pela AT ou pelos Tribunais.

Assim é que, na linha do decidido nos processos arbitrais nºs 513/2021-T, 471/2023-T, 472/2023-T e 474/2023-T, do CAAD, procederá a exceção inominada de ilegitimidade material da Requerente, ficando prejudicada a apreciação das demais questões e do mérito do pedido.

Reenvio prejudicial para o TJUE

A Requerente solicitou o reenvio prejudicial para o TJUE por, implicitamente considerar que as questões de direito europeu suscitadas podem não ser claras.

Cabe exclusivamente a este Tribunal decidir se é necessária uma decisão prejudicial para poder proferir decisão.

Nos termos dos artigos 19º, n.º 3 alínea b) e 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), prevê-se o reenvio prejudicial para o TJUE, obrigatório, quando uma questão sobre a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno.

É entendimento jurisprudencial e doutrinal comumente aceite que o reenvio prejudicial para o TJUE só se justifica quando o julgador tenha dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma disposição do direito da União Europeia. Quando tal dúvida não exista, deve o tribunal arbitral limitar-se a aplicar o direito da União Europeia, mesmo que alguma disposição de direito interno com ele se mostre desconforme.

Acolhendo-se designadamente e entre outras, as conclusões da decisão prolatada no processo do CAAD n.º 771/2019-T: “(...) *para recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa. Pelo contrário, se o texto é perfeitamente claro, não se trata de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é da competência do Tribunal/Juiz/Árbitro incumbido da competência de julgar o caso concreto aplicando a lei, a nacional e/ou a comunitária se for esse o caso. Este entendimento é amplamente conhecido e defendido pela doutrina e pela jurisprudência como a “teoria do acto claro”.*”

Ora, no caso vertente não subsiste qualquer dúvida quanto à interpretação do disposto nas disposições conjugadas de direito comunitário e direito interno suscitadas a propósito dos pressupostos necessários para que o repercutido do imposto reclame diretamente ao Estado o reembolso duma liquidação de IVA que considere ilegal.

Assim é que liminarmente se rejeita o pedido de reenvio prejudicial.

IV - DECISÃO

Pelo exposto, decide este Tribunal **julgar totalmente improcedente o pedido** e, em consequência:

- a) Absolve a Requerida do pedido;
- b) Mantém na ordem jurídica a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, datada de 22 de dezembro de 2023, emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no âmbito do processo n.º ...2023...e os atos tributários (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentados (“IVA”) mencionados;
- c) Indefere o pedido de reenvio prejudicial para o TJUE e
- d) Condena a Requerente nas custas do processo.

Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT [*« 1- Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende (...)»*], e no artigo 3, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [*«O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*], fixa-se o valor do processo em € 450.996,79, indicado pela Requerente sem contestação pela Autoridade Tributária.

Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4.º, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em € 7.344,00, a cargo da Requerente, conforme decidido supra.

- Notifique-se.

Lisboa, 27 de janeiro de 2025

José Poças Falcão
(Presidente do Tribunal Arbitral e Relator)

António Pragal Colaço
(Árbitro Adjunto)

Rui Miguel Zeferino Ferreira
(Árbitro Adjunto)