

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 159/2024-T

Tema: IVA - exceção da ilegitimidade processual ativa; Isenção (artigo 9.º, alínea 27), subalínea g), do CIVA); gestão de fundos de investimento; imposto incluído em fatura; pedido de reembolso do imposto pelo repercutido.

SUMÁRIO:

I. O critério para aferir da legitimidade ativa corresponde ao “interesse direto em demandar”, traduzido na utilidade derivada da procedência da ação, constituindo o Autor sujeito da relação material controvertida, tal como por si configurada.

O artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da Lei Geral Tributária, em conjugação com o artigo 9.º do CPPT, reconhece ao repercutido legal o direito de reclamar, recorrer, impugnar ou requerer pronúncia arbitral nas questões legais em que tenha um interesse legalmente protegido, isto é, em que tenha interesse direto em contradizer.

II. 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 legitimidade para dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à Autoridade Tributária e Aduaneira.

III. Não tendo havido correções das faturas nem estando demonstrada a impossibilidade de utilização das faturas para exercício do direito a dedução, não se está perante uma situação em que seja permitida a anulação das autoliquidações, como decorre do teor do n.º 3 do artigo 97.º do CIVA, que estabelece que *“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”*.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dra. Adelaide Moura e Dr. Nuno Miguel Morujão (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral constituído em 16-04-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A...– SOCIEDADE GESTORA DE ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, S.A. (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal ... e sede na ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, 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, requereu a constituição de Tribunal Arbitral para se pronunciar sobre a (i)legalidade da decisão de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa, de 24 de outubro de 2023, emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no âmbito do processo n.º ...2023..., apresentado pela Requerente com vista 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 o período compreendido entre janeiro de 2019 e dezembro de 2020, concretizados através da submissão das Declarações Periódicas referentes a tais períodos, pelas entidades prestadoras dos referidos serviços, no âmbito dos quais a Requerente suportou um montante de IVA superior ao legalmente devido e, por conseguinte procedeu ao pagamento de imposto em excesso no montante de € 86.813,72.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, (AT)**

1.1. Do pedido

A Requerente a final formula o pedido:

Termos em que, à face dos fundamentos expostos, se requer a Vossas Excelências a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) *Anular parcialmente os atos tributários de autoliquidação de IVA relativos aos períodos de tributação compreendidos entre janeiro de 2019 e dezembro de 2020, concretizados através da apresentação das Declarações Periódicas referentes a tais períodos pelas referidas entidades prestadoras de serviços de gestão operacional destinados à gestão de fundos de investimento imobiliários, serviços de tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas, serviços de assessoria jurídica e legal, no montante total de € 86.813,72;*
- b) *Anular a respetiva decisão de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa sub judice, porque manifestamente ilegal;*
- c) *c) Condenar a AT à restituição à Requerente do valor do IVA pago em excesso aos seus prestadores e refletido nas supra referidas declarações periódicas de imposto, no montante global de € 86.813,72;*
- d) *Condenar a AT a pagar à Requerente os juros indemnizatórios legalmente devidos, por estarem preenchidos os pressupostos do artigo 43.º da LGT.”*

1.2. Tramitação processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral apresentado a 06-02-2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD 08-02-2024 e automaticamente notificado à AT.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo o Tribunal ficado constituído em 16-04-2024.

A 17-04-2024, foi proferido despacho, e determinada a notificação da Diretora Geral da AT para apresentar Resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

Em 20-05-2024 a Requerida juntou o PA e apresentou a Resposta em que se defendeu por exceção e impugnação.

Através de despacho de 21-05-2024, o Tribunal notificou as Partes da dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT. bem como do prazo para apresentação de alegações e resposta à exceção alegada.

Em 19-06-2024 a Requerente apresentou as Alegações e juntou um documento: um Acórdão do STA, disponível em dgsi.pt, acessível para todos, por isso aceite.

2. Da exceção da legitimidade processual ativa

Está em causa a questão de saber se o Requerente, na qualidade de repercutido legal, tem legitimidade material para requerer diretamente à AT o reembolso do IVA que lhe foi liquidado nas faturas emitidas pelas entidades que lhe prestaram serviços no período compreendido entre janeiro de 2019 e dezembro de 2020.

2.1. Posição das partes

a) Posição da Requerida

Na Resposta a Requerida suscitou a exceção da ilegitimidade material da Requerente, alegando:

“o Requerente é a pessoa a quem o imposto foi repercutido, mas não é sujeito na relação jurídico tributária da qual resultaram os atos em apreço.

O Requerente não é o sujeito passivo daquela relação jurídica tributária.

Ora, 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 faturas que foram emitidas, registadas e, que determinaram que o Requerente enquanto destinatária dos serviços, suportasse o imposto daquelas constante, a retificação do imposto liquidado nas faturas, 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, tal retificação, porquanto não seria a favor do Estado, mas antes e sim, do sujeito passivo, não é obrigatória, sendo pelo contrário facultativa.

Ora, 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.

No sentido da falta do pressuposto de legitimidade ativa se pronuncia o Acórdão proferido na ação arbitral n.º 471/2023-T, o qual apreciou uma factualidade em tudo coincidente com a que se encontra em apreciação na presente ação, tendo consignado o seguinte entendimento:

“2.4. Apreciação da exceção suscitada Ao abrigo do disposto no artigo 29.º, n.º 7 do Código do IVA, quando “o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer

*motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura”. No mesmo sentido, o artigo 78.º, n.º 1 do Código do IVA prevê que as “disposições dos artigos 36.º e seguintes [referentes aos prazos e às formalidades de emissão das faturas] 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”, prevendo-se depois, nos restantes números desta norma legal, as exatas condições para o exercício deste direito por parte do sujeito passivo de imposto. A este respeito, Clotilde Celorico Palma in *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (N.º 1 da Coleção) – 6.ª Edição*, p. 80 esclarece que “os sujeitos passivos deverão proceder à regularização do IVA” precisamente nos termos previstos nesta disposição legal sendo que, “caso não se cumpram os requisitos previstos no artigo 78.º, as rectificações são consideradas nulas, com os efeitos legais daí subjacentes”. Ora, no presente caso está em causa a questão de saber se a retificação/restituição do IVA incorrido em fatura pode ser diretamente solicitada à AT por alguém que, não sendo o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, assume a posição de repercutido legal do valor liquidado por aquele sujeito passivo.”*

O Tribunal arbitral concluiu:

“Nestes termos, e considerando que o Requerente não cumpre os pressupostos que lhe permitam ser titular direto do direito ao reembolso do IVA que alega ter suportado em montante superior ao devido, não tem o mesmo legitimidade material, substantiva ou ad actum para figurar no presente processo arbitral. Como tal, e 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” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Proc. 5297/12.0TBMTS.P1.S2 e a decisão arbitral proferida a 14 de fevereiro de 2022 no Processo n.º 513/2021-T), julga-se verificada a exceção perentória inominada de ilegitimidade material do Requerente arguida pela Requerida, ao abrigo do disposto nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicáveis ex vi o artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT (negrito nosso).

Improcede, por isso, o pedido arbitral, por verificação da exceção perentória referida.”

Perfilha o mesmo entendimento o douto Acórdão proferido na ação arbitral n.º 474/2023-T, o qual refere:

“Quanto à falta de legitimidade activa da aqui Requerente, afirmamo-la também com respaldo na decisão arbitral prolatada no Processo n.º 471/2023-T (trazida à discussão pela Requerida) que decidiu pela procedência da exceção invocada pela Requerida com base no argumentário que aqui se acolhe e a seguir se transcreve e relativamente ao qual não vemos razões para divergir”.

b) Posição da Requerente

No PPA a Requerente alega que tem legitimidade considerando a interpretação conjugada do n.º 4 do artigo 18.º da LGT com o n.º 2 do art.º 54.º da LGT e o artigo 9.º, resulta ter legitimidade para deduzir a presente ação.

Refere-se ainda ao disposto no artigo 65.º da LGT “têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido”.

Refere ainda que: *“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 procedimentais e processuais para defesa dos seus direitos e legítimos interesses que tenham sido lesados por aplicação do mecanismo da repercussão.*

Com efeito, a lei estabelece um dever na esfera do sujeito passivo de repercussão do imposto e, conseqüentemente, impõe ao repercutido o dever de o suportar, estando a relação de repercussão intrinsecamente conexas com a obrigação tributária em causa.

Efetivamente, a Requerente não é, ab initio, o sujeito passivo da relação tributária em apreço, atuando enquanto repercutido legal do IVA, estando, por conseguinte, assegurado o seu direito de impugnação nos termos das normas tributárias supra elencadas, porquanto o sujeito abrangido pelas regras de incidência do IVA transferiu para a ora Requerente o encargo económico a este inerente enquanto “consumidor” do serviço em questão.

Nesta senda, entende a Requerente 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 que lhe foi repercutido e que a parte final do n.º 1 do artigo 9.º, em conjugação com o seu n.º 4, confere a devida legitimidade processual ativa na impugnação judicial correspondente.

Não só existe suporte legal para demonstrar a legitimidade da ora Requerente, como a própria AT já deixou claro, numa situação semelhante 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»

Adicionalmente, entende a Requerente ser da maior relevância trazer à colação o entendimento propugnado pelo Tribunal de Justiça da União da União (“TJUE”), no âmbito do seu Acórdão de 7 de

setembro de 2023, prolatado no processo C-453/22 (Caso Finanzamt Brilon) nos termos do qual este Tribunal veio prestar esclarecimentos acerca da possibilidade que o beneficiário dispõe para, junto da AT, despoletar o reembolso dos montantes de IVA indevidamente faturados pelo fornecedor e a este pagos e, bem assim, a sua legitimidade para o fazer.

(...)

Ora, no que respeita à obtenção do reembolso do IVA (indevidamente suportado pela Requerente) junto dos fornecedores em apreço, cumpre notar que a Requerente logrou levar a cabo tal procedimento, conforme se observará em maior detalhe através do exposto no Capítulo III da presente petição – Síntese dos factos.

Neste sentido, em face do entendimento do TJUE supra expendido, bem como a situação fáctica subjacente ao caso ora em apreciação, sempre será de concluir que, no que concerne à “relação jurídico tributária” a este subjacente, com referência àquela que se verifica entre fornecedor e adquirente, a mesma vê-se extinta no momento em que o primeiro se recusa a substituir as faturas emitidas e, por forma a que se efetivem os princípios da neutralidade e efetividade, forçosamente deverá ser considerado que se abre a porta ao nascimento da relação jurídico-tributária entre o adquirente repercutido e a AT.

Atentando o supra expendido, fica justificada e sustentada a legitimidade processual ativa da Requerente no presente processo, por ter suportado indevidamente IVA na aquisição de serviços, cujos fornecedores incorreram em erro na determinação do enquadramento jurídico-tributário a estes conferido.

E, em face do exposto, a Requerente dispõe, de forma clara e inequívoca, de legitimidade material enquanto repercutido do IVA ora reclamado, para apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral.

Nas alegações a Requerente refere:

“No que tange ao processo em análise, cuja pretensão se prende com a contestação dos atos tributários de (auto)liquidação de IVA efetuados pelas entidades que prestaram à Requerente serviços de administração e gestão de fundos de investimento, a Requerente suportou um montante de IVA superior ao legalmente devido e, por conseguinte, procedeu ao pagamento de imposto em excesso no montante global de € 86.813,72.

(...)

Nesta senda, entende a Requerente ser um facto 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.

Não só existe suporte legal para demonstrar a legitimidade da ora Requerente, como a própria AT já deixou claro, numa situação semelhante no qual se questionou a legitimidade processual do repercutido, que «[o] repercutido que seja titular de uma 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, possibilidade esta que, de resto, tem sido pacificamente aceite pela jurisprudência nacional.

Atentando o supra expendido, fica justificada e sustentada a legitimidade processual ativa da Requerente no presente processo, por ter suportado indevidamente IVA na aquisição de serviços, cujos fornecedores incorreram em erro na determinação do respetivo enquadramento jurídico-tributário.

Desta forma, a Requerente, na qualidade de contribuinte indireto ou de facto (repercutido), isto é, enquanto entidade que efetivamente suportou o IVA indevidamente liquidado pelos prestadores de serviços, concretizado através da apresentação das respetivas Declarações Periódicas, referentes aos períodos em que ocorreu a faturação dos serviços em juízo, veio, nessa qualidade, solicitar a apreciação da legalidade dos atos de liquidação em apreço, com a conseqüente anulação e restituição dos montantes de IVA por si indevidamente suportados, dispondo de legitimidade para o efeito.

Adicionalmente, entende a Requerente ser da maior relevância reiterar o entendimento propugnado pelo TJUE, no âmbito do seu Acórdão de 7 de setembro de 2023, prolatado no âmbito do processo C-453/22 nos termos do qual este Tribunal analisou a admissibilidade e bem assim legitimidade que o adquirente de bens/serviços repercutido para despoletar junto da Administração Fiscal Alemã um pedido de reembolso relativo a montantes de IVA indevidamente faturados pelo fornecedor e a este pagos.

(...)

Indo ao encontro do racional propugnado por este Tribunal, e ao contrário do que fez crer a Requerida na sua Resposta, cumpre nesta sede notar que a Requerente logrou encetar todos os esforços necessários para que, junto dos fornecedores em apreço, estes procedessem à substituição das faturas previamente emitidas de tal modo que, aquando da anulação das mesmas e inerente emissão de novas faturas, estas passassem a refletir o correto enquadramento em sede de IVA, i.e., a isenção deste imposto, acompanhadas da correspondente devolução à ora Requerente do imposto indevidamente pago.

Todavia, e apesar de, conforme supra referido, a Requerente ter levado a cabo as diligências necessárias para o efeito, inclusivamente ter dirigido cartas e efetuado contatos telefónicos com os

fornecedores cujos serviços constituem objeto do processo em apreço tal pretensão não acolheu concordância junto dos mesmos que, por sua vez, expressou veemente recusa em fazê-lo – cf. Documentos 8 e 9 do Pedido de Pronúncia Arbitral.

Ora, a ratio que se encontra na base do mecanismo da repercussão legal habilita, precisamente, que quem suporta o verdadeiro encargo do imposto, conforme sucede in casu com a Requerente, não se veja lesada 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.

Assim, através do mecanismo em apreço, consagrou-se a possibilidade de o repercutido reaver o montante que indevidamente suportou, diretamente do Estado.

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 Administração Fiscal Alemã, em simultâneo com o ato de requisição do reembolso oriundo do fornecedor, notou ainda o TJUE, no acórdão supra referido, 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.

Refira-se ainda que, precisamente a respeito do conceito de “legitimidade material” do repercutido adquirente, já se pronunciou o Tribunal Arbitral no âmbito do processo n.º 472/2023-T, de 26 de fevereiro de 2024. Não se bastando, esgrimiou o Douto Tribunal ao concluir que “[o] critério aferidor da legitimidade é o interesse relevante (nº 1 do art. 30º do CPC). Ora, é indiscutível o interesse do Requerente em demandar: pretende, com recurso à via judicial (arbitral) recuperar o valor do IVA que, a seu ver ilegalmente, suportou.” (realce e sublinhados nossos)

Subjacente ao entendimento supra transcrito, encontra-se um processo cujos moldes são em tudo semelhantes ao caso concreto da ora Requerente, na medida em que, o então Requerente, enquanto repercutido do IVA suportado com a aquisição de serviços necessários à gestão e administração de fundos de investimento, encetou esforços junto dos respetivos fornecedores por forma os mesmos conferirem o correto enquadramento àqueles – i.e., a isenção de IVA prevista para a gestão e administração de fundos de investimento.

E, tal como a aqui Requerente, após ver a sua pretensão e respetivo reembolso recusados, procurou legitimamente, conforme acima comprovado nos autos, ser ressarcido dos montantes de IVA que indevidamente suportou, peticionando a anulação dos atos de (auto)liquidação de IVA subjacentes.

Caso 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:

(...)

Em suma, entende a Requerente que não se deverá ver coartado o 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 enquanto repercutido do IVA.

2.2. Apreciação da exceção suscitada

Nos presentes autos está em causa a questão de decidir se a retificação/restituição do IVA incorrido em fatura pode ser diretamente solicitada à Autoridade Tributária (AT) por alguém que, não sendo o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, assume a posição de repercutido legal do valor liquidado por aquele sujeito passivo.

O RJAT é omissivo quanto à regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso nos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD.

A resposta terá de ser encontrada nas normas de natureza processual constantes do CPPT, do CPTA e do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

a) A legislação

O artigo 9.º do CPPT, sobre legitimidade determina:

“1 - 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.”

O artigo 9.º, n.º 1, do CPTA determina: *“Sem prejuízo do disposto no número seguinte e no capítulo II do título II, o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida”.*

O artigo 55º, n.º,1 a) do CPTA, dispõe que tem legitimidade para impugnar um ato administrativo *“Quem alegue ser titular de um interesse direto e pessoal, designadamente por ter sido lesado pelo ato nos seus direitos ou interesses legalmente protegido”.*

E, o artigo 30.º do CPC determina: “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”.*

Assim, a legitimidade processual é definida nestas normas, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, *ex vi* artigo 29, n.º 1 do RJAT, por referência à relação material controvertida que no caso dos Tribunais Arbitrais a funcionar no CAAD, terá na sua génese um ato tributário.

b) A jurisprudência

No âmbito jurisprudencial, encontramos diversos arestos pronunciando-se sobre esta concreta questão, nos seguintes termos:

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05-05-1999, proferido no Processo 023105:
“I – A legitimidade dos contribuintes para impugnam os actos tributários está dependente da existência de um interesse directo, pessoal e legítimo na anulação dos actos impugnados (...).

II – O interesse relevante para tal efeito será o benefício que a anulação do acto, 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.”

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15-10-2010, proferido no Processo 00049/10.5BECBR:

“I. A legitimidade é o pressuposto processual pelo qual a lei selecciona 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 adjectivo, que decorre da situação, objectivamente existente, de necessidade de protecção judicial daquele interesse substantivo;”

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22/01/2015, proferido no Processo 08203/14:

“2. A legitimidade das partes (“*legitimatío ad causam*”) é o pressuposto processual que, traduzindo uma correcta ligação entre as partes e o objecto da causa, as faculta para a gestão do processo. Como regra (*legitimidade directa*), serão partes legítimas os titulares da relação material controvertida (cfr. art. 30.º, n.º 3, do C.P.Civil, “*ex vi*” do art. 2.º, al. e), do C.P.P.Tributário; art. 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 directamente produzir a sua eficácia. Da análise do art. 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 objecto 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. 2.º, al. e), do C.P.P.Tributário), sendo tal excepção dilatória de conhecimento oficioso (cfr. art. 578.º do C.P.Civil).

A legitimidade processual ativa não respeita à pessoa que é parte, mas à relação que a mesma tem com a situação, relação material e jurídica que consubstancia o litígio que é objeto da ação instaurada, nos termos em que a alega ou configura no PPA.

Para que o Tribunal Arbitral possa conhecer do mérito da causa é necessário que as partes tenham legitimidade para a ação, que autor e entidade demandada sejam legítimas, ou seja, que estejam no processo as partes que devam estar, sejam as “*partes exatas*” – cfr. Antunes Varela, J. Miguel Belezã e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, 2.ª ed., Coimbra Editora, 1985, pág. 129.

Quanto à legitimidade ativa consagra o artigo 9.º, n.º 1, do CPTA que o Autor é parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida. De igual modo, estabelece o artigo 30.º do CPC, que o Autor é parte legítima quando tem interesse direito em demandar, o qual se exprime pela utilidade derivada da procedência da ação, considerando-se titulares do interesse relevante para efeito da legitimidade, os sujeitos da relação controvertida, tal como configurada pelo Autor. Decorrendo do quadro legal enunciado que o critério para aferir da legitimidade ativa corresponde ao “interesse direto em demandar”, traduzido na utilidade derivada da procedência da ação, constituindo o Autor sujeito da relação material controvertida, tal como por si configurada.

Por estar em causa uma referência concreta da legitimidade à ação, a legitimidade já foi designada como *legitimatío ad causam*, como forma de legitimação para determinada ação, por oposição à *legitimatío ad processum*, que é a capacidade judiciária.

(...)

Não basta assim saber quem são as partes (em sentido formal) no processo. Para que o juiz se possa pronunciar sobre o mérito da causa, importa ainda saber quais devem ser as partes em sentido substancial, porque só a intervenção destas em juízo garante a legitimidade para a ação. A legitimidade, constitui um requisito essencial para que o juiz profira decisão, não apenas sobre a causa, mas sobre o mérito da ação. “*E para tal não basta (...) ser parte em sentido formal; é essencial ser parte em sentido substancial. Não basta, noutros termos, saber quem propôs a acção e contra quem a providência foi requerida; torna-se necessário saber quem devia propor e contra em quem devia ser proposta, para que o juiz possa utilmente conhecer do fundo da causa. E essa resposta só pode ser obtida em face da relação material controvertida.*”; cfr, Antunes Varela, J. Miguel Beleza e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, 2.^a ed., Coimbra Editora, 1985, pág. 132. E ss.

O artigo 9.º, n.ºs 1 e 4, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), determina que, além da administração tributária, têm legitimidade no processo tributário os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.

Centrando a nossa atenção na questão da legitimidade ativa, conforme o disposto no artigo 30.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o autor é considerado parte legítima quando possui interesse direto em demandar (n.º 1).

Esse interesse é determinado pela utilidade resultante da procedência da ação (n.º 2). Na ausência de disposição legal em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para efeitos de legitimidade aqueles que, conforme configurados pelo autor, fazem parte da relação controvertida (n.º 3).

Como menciona Jorge Lopes de Sousa (*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, 6.^a Edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 113), “*a legitimidade activa é uma condição necessária para obter uma apreciação sobre o mérito da pretensão e não uma condição*

da sua procedência, o que justifica que, para reconhecer a legitimidade, não se exija uma verificação da efectiva titularidade da relação jurídica invocada pelo interessado (como se exige para decidir sobre a procedência), mas apenas a alegação dessa titularidade.”

A legitimidade processual – tanto ativa como passiva – é uma das exceções processuais, com uma natureza geral, a qual também se aplica ao processo tributário arbitral e substancializa a necessidade de a parte em juízo ter uma relação adequada com o que possa ser decidido e que se projete na relação jurídica material controvertida.

O Código de Processo Civil no artigo 30.º determina:

“1 – O autor é parte legítima quando tem interesse direto em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse 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”.

O artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da Lei Geral Tributária, em conjugação com o artigo 9.º do CPPT, reconhece ao repercutido legal o direito de reclamar, recorrer, impugnar ou requerer pronúncia arbitral nas questões legais em que tenha um interesse legalmente protegido, isto é, em que tenha interesse direto em contradizer.

É com base nessa relação que se afere da existência de um nexó que justifica que a intervenção do tribunal possa ter um efeito útil na resolução do litígio que originou o processo, refletindo-se sobre a relação jurídica material em disputa. Note-se que este assunto não se confunde com a personalidade ou a capacidade judiciária, tratando-se de outro pressuposto processual que considera essas qualidades como presentes no plano processual.

A relação jurídico-fiscal controvertida envolve o fundo de investimento e as entidades que lhe prestaram serviços, pelos quais emitiram faturas com IVA à taxa normal.

Após identificar o enquadramento incorreto do IVA aplicado aos serviços adquiridos pela Requerente, é importante destacar que esta empreendeu esforços necessários para que, junto aos fornecedores envolvidos, fossem substituídas as faturas e emitidas novas faturas que refletissem o correto enquadramento do IVA, ou seja, a aplicação da isenção deste imposto, acompanhadas da correspondente devolução, à Requerente, do IVA indevidamente liquidado e pago, conforme consta dos factos provados.

Como foi decidido pelo TJUE, no Acórdão proferido no processo C-453/22:

“23 No entanto, 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 (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 41, e de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 53).

24 Por outro lado, se se provar, com elementos objetivos, que o direito ao reembolso do IVA que foi indevidamente cobrado e pago é invocado de forma fraudulenta ou abusiva, há que recusar a possibilidade de beneficiar deste direito (Acórdãos de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 38, e de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.º 28 e jurisprudência referida). Pelo contrário, 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 (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C- 284/11, EU:C:2012:458, n.º 70, e de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 37).

25 À luz da jurisprudência referida nos n.ºs 19 a 24 do presente acórdão, uma regulamentação nacional ou uma 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 não é apenas contrária ao princípio da neutralidade do IVA e ao princípio da efetividade, sendo também desproporcionada, quando lhe seja impossível pedir aos seus fornecedores este reembolso por força da

prescrição que estes invocam e pelo facto de nenhuma fraude, nenhum abuso nem nenhuma negligência lhe serem imputados.

26 Nestas condições, 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.

27 Esta apreciação não é suscetível de ser posta em causa nem pelo Acórdão de 13 de janeiro de 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2), nem pela inexistência de insolvência dos fornecedores, nem sequer pelo risco de duplo reembolso invocado pelo órgão jurisdicional de reenvio.

(...)

29 (...), quanto à questão de saber se o facto de não haver insolvência dos fornecedores pode ter uma incidência sobre o direito ao reembolso do IVA à luz da jurisprudência mencionada no n.º 23 do presente acórdão, é pacífico que a utilização sistemática do advérbio «designadamente» nesta jurisprudência demonstra que a hipótese da insolvência dos fornecedores é apenas uma das circunstâncias em que pode ser impossível ou excessivamente difícil obter o reembolso do IVA indevidamente faturado e pago (Acórdãos de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 41; de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 53; de 11 de abril de 2019, PORR Épitési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, n.ºs 42 e 48; e de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.º 22).”

No mesmo sentido, é de referir a decisão arbitral proferida no processo n.º 471/2023-T onde se escreveu:

“Afigura-se-nos pacífico que, como refere Rui Duarte Morais in Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2016, p. 58, a verificação de uma situação em que seja liquidado imposto de montante superior ao devido terá para o repercutido “consequências económicas negativas (daí o serem, muitas vezes, designados por contribuintes de facto)”. Nesta medida, e em decorrência do princípio da tutela jurisdicional efetiva consagrado no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa, o artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, em conjugação com o artigo 9.º do CPPT, reconhece ao repercutido legal o direito de reclamar, recorrer, impugnar ou requerer pronúncia arbitral nas questões legais em que tenha um interesse legalmente protegido, isto é, em que tenha interesse direto em contradizer.

Sucedo que, por expressa previsão da norma da LGT acabada de referir, tal reclamação, recurso, impugnação ou pedido de pronúncia arbitral deve ser realizada “nos termos das leis tributárias”, sendo

mister tomar ainda em consideração a posição assumida pela doutrina nacional e, principalmente, pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante, TJUE) a este respeito.

Ora, sendo parcos os estudos, em território nacional, sobre os direitos processuais do repercutido legal, importa chamar à colação a posição defendida já em 2008 por Bruno Botelho Antunes in Da repercussão fiscal no IVA, Almedina. No âmbito do IVA, defende este Autor que “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 (...)”. E esta posição afigura-se concordante com a posição assumida pelo TJUE a este respeito.

Com efeito, pode ler-se no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante, TJUE) de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302 que:

“50 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou 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, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (v., neste sentido, acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, EU:C:2007:167, n.º 37).

51 Uma vez que cabe, em princípio, aos Estados Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente faturado pode ser regularizado, o Tribunal de Justiça reconheceu que um sistema em que, por um lado, o vendedor 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 vendedor respeita os princípios da neutralidade e da efetividade. Com efeito, 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, acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, EU:C:2007:167, n.os 38, 39 e jurisprudência referida).

52 Além disso, segundo jurisprudência constante, na falta de regulamentação da União na matéria, as vias processuais destinadas a garantir a proteção dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito da União dependem da ordem jurídica interna de cada Estado Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados Membros (v., designadamente, acórdãos de 16 de maio de 2000,

Preston e o., C 78/98, EU:C:2000:247, n.º 31, e de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, EU:C:2007:167, n.º 40).

53 No entanto, se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do vendedor, o princípio da efetividade pode exigir que o adquirente 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 (v., neste sentido, acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, EU:C:2007:167, n.º 41)”.

Assim, e atendendo à decisão do TJUE (já anteriormente sufragado no acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, EU:C:2007:167), “o repercutido legal pode requerer diretamente o reembolso do IVA à AT se e na medida em que a regularização do IVA por parte do sujeito passivo de imposto “se tornar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do vendedor”. Mais recentemente, o TJUE voltou a reafirmar esta posição no acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C 397/21, EU:C:2022:790, no qual se pode ler que “a Diretiva IVA, lida à luz dos princípios da efetividade e da neutralidade do IVA, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro em aplicação da qual um sujeito passivo, ao qual outro sujeito passivo prestou um serviço, não pode pedir diretamente à Autoridade Tributária o reembolso do montante correspondente ao IVA que lhe foi indevidamente faturado pelo referido prestador e que este último pagou à Fazenda Pública, quando a recuperação desse montante junto do prestador de serviços for impossível ou excessivamente difícil pelo facto de este último ter sido objeto de um processo de liquidação, e quando não for possível imputar a estes dois sujeitos nenhuma fraude ou abuso, de modo que não há risco de perda de receitas fiscais para este Estado-Membro” (nosso sublinhado).

Como decorre que vem de ser dito, o acórdão do TJUE de 7 de setembro de 2023, Schütte, C453/22, ECLI:EU:C:2023:639 (por diversas vezes citado pelo Requerente) insere-se no espírito das anteriores decisões do TJUE sobre o tema em apreço, sufragando 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”, esclarecendo, contudo, que “(...) quanto à questão de saber se o facto de não haver insolvência dos fornecedores pode ter uma incidência sobre o direito ao reembolso do IVA à luz da jurisprudência mencionada no n.º 23 do presente acórdão, é pacífico que a utilização sistemática do advérbio «designadamente» nesta jurisprudência demonstra

que a hipótese da insolvência dos fornecedores é apenas uma das circunstâncias em que pode ser impossível ou excessivamente difícil obter o reembolso do IVA indevidamente faturado e pago (...)” (§ 26 e 29).”

No caso concreto, em face da sobredita factualidade e atenta a jurisprudência citada, a Requerente estava em posição de poder dirigir diretamente à AT, como efetivamente fez, o seu pedido de reembolso de IVA que considera ter indevidamente pago, por ser aplicável, *in casu*, a isenção de IVA prevista no artigo 9.º, n.º 27, alínea g), do CIVA.

Pelo exposto decide este Tribunal Arbitral que improcede a exceção da ilegitimidade da Requerente.

3. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a) A Requerente é uma sociedade anónima cujo capital social, inteiramente realizado, é de € 600.000,00, tendo sido constituída em 3 de abril de 2008 encontra-se registada na Comissão dos Mercados dos Valores Mobiliários (“CMVM”) na qualidade de intermediário financeiro autorizado desde 29 de outubro de 2009; (art.º 72 do PPA e PA. Facto não controvertido).

- b)** É responsável pela administração de: i) B...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado; ii) Fundo de Investimento Imobiliário Fechado C...; iii) D...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado; iv) E...– SICAFI, S.A.; e F... – Imobiliária, S.A.; (facto não controvertido).
- c)** No âmbito da sua atividade de administração e desenvolvimento dos Fundos que administra a Requerente contratou a prestação de serviços de gestão operacional destinados à gestão de fundos de investimento imobiliários à G..., Unipessoal Lda (“G...”); - (cfr. doc. 2 junto com o PPA).
- d)** Os serviços prestados pela G... à Requerente passam pela gestão operacional e valorização dos ativos, especialmente imobiliários, que compõem a carteira dos organismos geridos pela Requerente, na sua componente prática e relacional, bem como na sua vertente orçamental; (cfr. doc. 2 junto com o PPA e RIT).
- e)** A G... cobrou à Requerente uma remuneração por tais serviços (nos termos estabelecidos no ponto 3 do contrato celebrado entre as partes, junto como Documento 2), a Requerente incorre em custos relacionados com a gestão dos Fundos de Investimento Imobiliário geridos por si; (cfr. doc. 2 junto com o PPA e RIT).
- f)** A G... enquadrou a prestação dos referidos serviços, enquanto uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, emitiu as faturas e liquidou o imposto à Requerente, durante os anos 2019 e 2020, à taxa normal de 23%; (cfr. art.º 82 do PPA e doc. 3 junto com o PPA);
- g)** A Requerente celebrou contratos com empresas especializadas em serviços de tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas -H..., I... e J...; (cfr. doc. 4 junto com o PPA e RIT).
- h)** A H..., I... e J... cobraram, mensalmente, à Requerente uma remuneração pela prestação da totalidade dos referidos serviços
- i)** As sociedades prestadoras de serviços à Requerente emitiram as correspondentes faturas à Requerente em que liquidaram IVA à taxa normal de 23%, durante os anos 2019 e 2020; (cfr. art. 86 do PPA e doc. 5 junto com o PPA e RIT).
- j)** No âmbito da sua atividade de gestão e administração de organismos de investimento, a Requerente adquiriu serviços de assessoria jurídica necessários à atividade por si

desempenhada enquanto Sociedade Gestor a K... , Sociedade de Advogados, SP, RL. (“K...”); (cfr. art. 87 do PPA e doc. 5 junto com o PPA e RIT);

k) Pela prestação de serviços a K... emitiu as correspondentes faturas à Requerente com liquidação de imposto à taxa normal de 23%; (cfr. art. 89 do PPA e doc. 7 junto com o PPA).

l) Os mencionados prestadores de serviços à Requerente enquadraram os referidos serviços, para efeitos de IVA, enquanto uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, emitiram as correspondentes faturas à Requerente e liquidaram o imposto, durante os anos 2019 e 2020, à taxa normal de 23%; (cfr. RIT)

m) Relativamente ao período de tributação compreendido entre janeiro de 2019 e dezembro de 2020, as entidades acima melhor descritas faturaram à Requerente as remunerações devidas por esta enquanto contrapartidas dos serviços de gestão e administração dos Fundos de Investimento Imobiliário prestados à Requerente, cuja base tributável totaliza o montante global de € 377.450,93, tendo aquelas as entidades liquidado o respetivo IVA, à taxa normal de 23%, imposto este que ascendeu a € 86.813,72, conforme exemplos de faturas emitidas por ambas as entidades juntas em anexo como Documento 3, Documento 5 e Documento 7 e montantes detalhados na tabela infra:

Período	Gestão operacional	Contabilidade, faturação, ROC e auditoria	Assessoria jurídica e legal	Total IVA incorrido
2019 e 2020	40.310,38	25.342,26	21.161,08	86.813,72

Valores em euros

n) Na (auto)liquidação de IVA relativa aos períodos de tributação compreendidos entre janeiro de 2019 e dezembro de 2020, concretizada através da apresentação das Declarações Periódicas referentes a tais períodos pelas referidas entidades prestadoras de serviços e objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente suportou o montante de IVA suprarreferido; (facto não controvertido).

o) A Requerente solicitou aos fornecedores de serviços em causa que estes procedessem 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 à ora Requerente do IVA indevidamente pago; (cfr. docs. 8 e 9 juntos com o PPA).

p) A Requerente endereçou cartas aos fornecedores em apreço, os quais responderam por e-mail recusando essa pretensão; (cfr. docs. 9 juntos com o PPA).

q) A Requerente não deduziu qualquer montante respeitante à tipologia de serviços que nesta sede se questiona o enquadramento em IVA, conforme se encontra refletido nas respetivas Declarações Periódicas de IVA; (cfr. doc. 10 junto com o PPA).

r) A Requerente apresentou Pedido de Revisão Oficiosa com data de entrada de 17-07-2023; (cfr. PA).

s) A AT indeferiu o Pedido de Revisão Oficiosa, datado de 24 de outubro de 2023, emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito do processo n.º ...2023...; (cfr. doc. 1 junto com o PPA).

t) Do despacho de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa consta, nomeadamente, o seguinte:

“V.II. – Apreciação

A pretensão controvertida na Revisão Oficiosa 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 2019 a dezembro de 2020, submetidas pelas entidades G..., Unipessoal, Lda.; H..., SA; I..., Lda.; J..., S.A.; K... – Sociedade de Advogados, SRL e L... Unipessoal, Lda., decorrente da verificação de um alegado erro no enquadramento jurídico-tributário das prestações de serviços de Asset Management; tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas; assessoria jurídica e legal, e consultoria na área de sistemas de informação, que determinou que estas, alegadamente, liquidassem indevidamente, à Requerente, a importância global de € 86.813,72, que pretende ver-lhe restituída.

Analisando a petição submetida pela A..., 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.

(...)

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 nos contratos celebrados, juntos pela A... com o seu articulado. 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.

Nestes termos, inexistindo qualquer erro que possa ser imputado à AT, deve concluir-se que não tendo a Requerente apresentado o requerimento de Revisão Oficiosa dentro do prazo de dois anos a contar da data da entrega das declarações periódicas relativas aos períodos de tributação compreendidos entre janeiro de 2019 e dezembro de 2020, a mesma mostra-se quanto aos mesmos intempestiva.

Sem prescindir, e mais uma vez 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 pelos prestadores de serviços, onde se materializou a liquidação do imposto que a Requerente alega ser ilegal.

Com efeito, as autoliquidações não estão erradas porquanto devem refletir as faturas emitidas e os respetivos registos contabilísticos efetuados pelo sujeito passivo, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 29.º, n.º 5 do artigo 36.º e 44.º e 45.º, todos do CIVA.

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.

Com efeito, a revisão da autoliquidação não pode colocar em causa estas normas imperativas, sob pena das mesmas ficarem desprovidas de qualquer efeito útil, permitindo a extensão do prazo caducidade nelas previsto.

O CIVA, ao contrário do que sucede com outros impostos autoliquidados, contem diversas normas referentes à regularização do imposto que têm de ser articuladas com aquelas que preveem garantias impugnatórias dos sujeitos passivos.

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.

(...)

o 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.

Após o envio da mesma, qualquer alteração constitui uma regularização do imposto.

Tais correções podem incidir, designadamente, sobre o facto tributário, a fatura, o registo contabilístico ou a declaração periódica.

Trata-se de uma matéria objeto de regulamentação autónoma quer a nível da Diretiva IVA (artigo 90.º), quer a nível interno (artigo 78.º do CIVA), onde se definem os diversos tipos de erros e os procedimentos tendentes à sua regularização.

Sucedem que, 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.

Face 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.

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.

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. 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”. (sublinhado nosso).

Embora a referida regularização seja uma faculdade conferida aos sujeitos passivos, sempre que os mesmo optem por efetuá-la, é 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. (…)”

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.

Nesse sentido, impunha-se que as faturas emitidas, nas quais foi incluído 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.

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.

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

Na verdade, como já ressaltado, 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.

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

Assim sendo, não padecem as autoliquidações objeto do presente procedimento de qualquer ilegalidade, estando conformes às normas que lhes estão subjacentes.

Tendo sido liquidado o imposto em causa, de acordo com o documento de suporte respetivo, terá entregue, precisamente, o imposto que era devido, e não em excesso.

Pelo que, decorrendo o prazo de 2 anos, sem essa correção prévia, o referido erro considera-se sanado, ficando vedada a possibilidade de se obter, por esta via, o mencionado efeito (a anulação do IVA liquidado em excesso).

De facto, sendo o imposto constante na fatura de montante superior ao devido, enquanto não for retificado, o mesmo é devido.”

4.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

4.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos relevantes para a decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados. Não tem de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, conforme previsto no artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e no artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos considerados provados resultaram da análise da prova documental apresentada pela Requerente, a qual foi avaliada pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos, tendo em conta a ausência de contestação especificada pelas partes. Este procedimento está conforme o artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e o artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

5. Do pedido de restituição à Requerente do valor do IVA que pagou em excesso aos seus prestadores

5.1. A legislação

O artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece que os Estados-Membros isentam de IVA as operações “*gestão de fundos comuns de investimento, tal como definidos pelos Estados-Membros*”.

O artigo 9.º alínea 27) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), determina que estão isentas do imposto “*a administração ou gestão de fundos de investimento*”.

5.2. A jurisprudência do TJUE.

O TJUE interpretou esta isenção com o alcance de abranger as “*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 (...) 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*” (n.º 68 do acórdão do TJUE de 17-06-2021, proferido nos processos K-58/20, e DBKAG, C-59/20).

5.3. Apreciação

Nos presentes autos, independentemente do enquadramento parcial ou total dos serviços prestados à Requerente no âmbito da isenção, verifica-se a existência do obstáculo à anulação das autoliquidações.

As faturas que materializam as autoliquidações incluem a menção ao IVA e não foram objeto de correção ou regularização, pelo que o IVA é devido pela Requerente, independentemente da aplicabilidade ou não da isenção. Isto porque, nos termos do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE, “*o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura*”, mesmo que essa menção seja indevida, como reforça a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA).

Essa obrigação, consagrada no artigo 203.º da Diretiva, visa eliminar o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do direito à dedução. Esta interpretação foi confirmada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no acórdão de 31 de janeiro de 2013, proferido no processo C-643/11, onde se afirma que “*o imposto sobre o valor acrescentado mencionado numa*

fatura por uma pessoa é por ela devido, independentemente da existência efetiva de uma operação tributável”.

A obrigação consagrada no artigo 203.º da Diretiva visa eliminar o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do direito à dedução (acórdãos do TJUE de 18 de junho de 2009, *Stadeco*, C-566/07, n.º 28, e de 31 de janeiro de 2013, *LVK - 56 EOOD*, processo C-643/11, n.º 36). Nesse sentido, deve ser interpretada, em consonância com a jurisprudência do TJUE, como uma obrigação *“limitada pela possibilidade, que os Estados-Membros podem consagrar nas suas ordens jurídicas, de se corrigir o imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre estar de boa-fé ou quando, em tempo útil, tiver eliminado completamente o risco de perda de receitas fiscais”* (v. acórdão *Genius*, n.º 18, e acórdãos de 19 de setembro de 2000, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, C-454/98, *Colet.*, p. I-6973, n.ºs 56 a 61 e 63, e de 6 de novembro de 2003, *Karageorgou e outros*, C-78/02 a C-80/02, *Colet.*, p. I-13295, n.º 50) (acórdão de 31 de janeiro de 2013, proferido no processo C-643/11, n.º 37).

No caso em análise, não tendo havido correções das faturas, nem estando demonstrada a impossibilidade de utilização das mesmas para o exercício do direito à dedução, não estamos perante uma situação em que seja permitida a anulação das autoliquidações. Tal entendimento está em conformidade com o teor expresso no artigo 97.º, n.º 3 do CIVA, que estabelece que *“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”*.

Se a Requerente não liquidou IVA nas faturas por si emitidas, ou seja, se liquidou indevidamente, deveria ter procedido à correção dessas faturas dentro do prazo estabelecido no artigo 78.º do CIVA.

A Requerente poderia ter regularizado a seu favor o imposto, desde que tivesse seguido o procedimento estabelecido, cumprindo o prazo previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA.

Neste sentido, aderimos ao decidido no processo n.º 484/2022-T:

“No caso em apreço, não tendo havido correções das facturas nem demonstrada a impossibilidade de utilização das facturas para exercício do direito a dedução, não se está perante uma situação em que seja permitida a anulação das autoliquidações, como, aliás, decorre do teor expresso do n.º 3 do artigo 97.º do CIVA, que estabelece que «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».

Não obstante, tal como avançado pela Requerida no artigo 53.º da sua Resposta, «se a Requerente entende que o não deveria ter liquidado IVA nas facturas, ou seja, que liquidou indevidamente IVA nas facturas, então, deveria proceder à correcção das facturas (sempre e quando esteja em tempo para o fazer) e, nos termos previstos no art.º 78.º do CIVA, regularizado a seu favor o imposto, uma vez que cumprido o procedimento para tal ali previsto», o que é pertinente por o prazo para tal ser, no máximo, 4 anos, em conformidade com o previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA (...).”

No mesmo sentido as decisões do Supremo Tribunal Administrativo: Acórdão de 28 de junho de 2017, proferido no Processo n.º 01427/14

“A sentença recorrida confirmou o entendimento da AT sustentando, em síntese, que o n.º 1 do art.º 98.º do CIVA consagra uma remissão genérica para o regime da revisão dos atos tributários previstos na LGT, designadamente no seu supra citado art.º 78.º. Acrescentou que a regra geral aqui aplicável, de que nas situações de autoliquidação, como é o caso do IVA aqui em causa, se fíciona como erro imputável aos serviços o erro que tenha havido nas autoliquidações, n.º 2 da norma citada, estas da responsabilidade do contribuinte, pelo que ao contribuinte é permitido questionar a legalidade de qualquer autoliquidação. Questionando-se sobre qual seria o prazo para o Impugnante deduzir o pedido de revisão da matéria coletável concluiu que o n.º 2 do art.º 98.º do CIVA estatui uma regra geral quanto ao prazo para ser formulado o pedido de revisão do ato tributário (aliás em consonância com a citada regra da LGT) e que a própria letra do citado normativo, estatui a possibilidade da existência de regras especiais (note-se com o enunciado legislativo da citada norma se inicia com a expressão «Sem prejuízo de disposições especiais, ...»).

Afirmou, ainda, que uma destas disposições especiais e relevante para o caso em apreço é a constante do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, onde se estatui que os apontados erros de cálculo e materiais só podem ser objeto de correção no prazo de dois anos. Ainda segundo a sentença recorrida o impugnante tinha o prazo de dois anos para questionar as apontadas falhas existentes em sede de autoliquidação.

Como já se referiu a situação em apreciação não se enquadra no denominado erro material ou de cálculo mas diversamente no denominado erro de direito como sustenta o impugnante.

Por isso o prazo para formular o pedido de revisão, em sede de IVA, a que se referem os presentes autos era de quatro anos e não de dois pelo que o presente recurso merece provimento.

Do exposto resulta que procede a argumentação do recorrente quando sustenta que o prazo aplicável para reclamar da dedução do imposto entregue em excesso é o previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA, ou seja, quatro anos e não o prazo de dois anos, previsto no artigo 78.º, n.º 6 do mesmo diploma, dado que este se circunscreve à correção de erros materiais ou de cálculo”.

Acórdão do STA de 17 de junho de 2020, proferido no Processo n.º 0443/13.0BEPRT:

“-A lei distingue prazos para o exercício do direito à dedução de IVA ou de reembolso de imposto entregue em excesso:

- como regra quatro anos, contados a partir do nascimento do direito à dedução ou do pagamento em excesso (art.98º nº2 CIVA) - no caso de correção de erros materiais ou de cálculo dois anos, contados a partir do nascimento do direito à dedução, sendo facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo e obrigatória quando resultar imposto a favor do Estado (art.78º n º6 CIVA)”

Pelo exposto, este Tribunal Arbitral conclui que, no atual contexto, as autoliquidações de IVA controvertidas não podem ser anuladas (parcialmente), o mesmo sucedendo com o despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., pelo que o pedido de pronúncia é improcedente.

Improcedendo o pedido de anulação parcial das autoliquidações de IVA controvertidas, por o imposto ser devido, improcedem necessariamente os pedidos de reembolso de imposto e de pagamento de juros indemnizatórios que, neste contexto, pressupõem um pagamento indevido e uma decisão anulatória favorável ao sujeito passivo (cf. artigos 43.º, n.º 1, e 100.º da LGT).

6. Decisão

Pelo exposto decide-se julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e em consequência

- a) Absolver a Administração Tributária e Aduaneira dos pedidos formulados;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **86.813,72**.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, a cargo da Requerente.

Notifique-se

Lisboa, 14 de fevereiro de 2025

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

(Adelaide Moura – Adjunta)

(Nuno Morujão -Adjunto)

Declaração de voto

Acompanhando o que consta na decisão arbitral do processo 418/2024-T, na esteira do acórdão do processo 471/2023-T do CAAD (Jorge Lopes de Sousa, Júlio Tormenta e Ana Paula Marques Rocha),

em que no essencial se verificam as mesmas circunstâncias da matéria de facto, com relevo para a exceção perentória¹ suscitada pela AT (cf. § 10 e ss da Resposta da AT) da (i)legitimidade material da Requerente.

Considero não ter sido demonstrado no probatório qualquer elemento que permita concluir pela impossibilidade ou excessiva dificuldade em cumprir os normais trâmites dos pedidos de restituição de IVA, condições necessárias para a legitimidade da Requerente, cf. requisitos exigidos pelo TJUE (cf. § 53 do acórdão TJUE de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, já anteriormente sufragado no acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, EU:C:2007:167; mais recentemente, o TJUE reafirmou esta posição, no acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C 397/21, EU:C:2022:790).

Com efeito, a única interpelação da Sociedade Gestora relativamente aos prestadores de serviços, para retificar as faturas emitidas aos Fundos, foi feita depois de concedido o período de audição prévia, no contexto do pedido de Revisão Oficiosa. A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa em 17/7/2023, a audição prévia da Revisão Oficiosa concedido em 18/9/2023, e as comunicações que constam nos documentos 8 e 9 (que são a única prova de interpelação dos prestadores de serviços que liquidaram o IVA) têm datas entre 19/10/2023 e 21/11/2023. Esta cronologia (que teria incluído na matéria de facto), por si só, parece contrariar o alegado pela Requerente, quanto a terem sido empreendidos todos os esforços, aquando do pedido de revisão oficiosa.

Além do que, as comunicações revelam na sua redação, de parte a parte, um registo provisório e pouco concludente, manifestamente, nada admonitórias e definitivas (além de serem omissas quanto às faturas e períodos a que dizem respeito). Concretiza-se com algumas transcrições, das comunicações, que teria incluído na matéria de facto:

- a) No doc. 8, em 12/10/2023 a Requerente diz que: *"gostaria de solicitar a anulação das faturas... e emissão de novas faturas... e correspondente restituição do IVA indevidamente suportado.... permanecendo ao inteiro dispor para apresentar qualquer informação ou esclarecimento ... que se revele necessário"*.

¹ Cf. artigo 576.º n.º 3 e artigo 579.º do CPC e n.º 2 do artigo 89.º n.º 3 do CPTA, ex vi artigo 29.º n.º 1 al. c) e e) do RJAT.

b) No doc. 9, sem especificar quais as faturas / datas em questão, entre 19/10/2023 e 21/11/2023 os prestadores de serviços respondem de forma pouco concludente:

- *I...: "está naturalmente a acompanhar a questão ... neste momento a questão não está suficientemente estabilizada do ponto de vista interpretativo...no caso concreto, ... considerando que não houve nenhum prejuízo para o Estado, a regularização desta situação terá, em nossa opinião, custos superiores ao imposto a recuperar, pelo que deverão ponderar a solução proposta... quanto ao futuro, uma eventual alteração.... encontramos-nos à disposição de V/ Exas para prestar qualquer esclarecimento adicional que julguem por conveniente..."*
- *J...: "A natureza dos serviços prestados pela J... (Conselho Fiscal) não representa um "serviço externalizado" pela sociedade gestora, pelo que não será enquadrável na referida isenção de IVA. Refira-se ainda que no caso de outros serviços que possam ser considerados "externalizados"..."estamos disponíveis para discutir o tema com os consultores que vos estão a assessorar..."*
- *H...: "Após análise dos factos por Vós apresentados, e embora entendendo a posição apresentada na Vossa exposição escrita, avH..., SA, entende que não é expectável que a Autoridade Tributária aceite a regularização do IVA a favor da empresa, pela anulação das faturas relativas aos serviços prestados no período por Vós referido; ... Aguardamos a emissão, por parte da Autoridade Tributária, de entendimento diferente no que respeita à não sujeição a IVA das prestação de serviços de contabilidade conexas à gestão de Organismos de Investimento Coletivo".*
- *G...: "Algumas das faturas que mencionam, respeitam a um momento anterior a 4 anos. É-nos de todo impossível estar a anular faturas com tal antiguidade, assim, peço-vos que verifiquem se não existe outra forma de recuperar o IVA, nomeadamente junto da AT, que é quem no meio deste processo acabou por ficar beneficiada".*
- *K...: "Não obstante, em nossa opinião, é difícil sustentar que os serviços de consultoria legal e advocacia prestados pela K... tenham um nexo direto e intrínseco com as funções específicas que estas entidades devem desenvolver, ou que se configurem como distintos dos serviços que prestamos a outro tipo de entidades. Feita esta avaliação, concluímos que o entendimento mais cauteloso e conservador é o da não aplicação da isenção de IVA e, em consequência, temos sujeitado os serviços em causa à taxa normal deste imposto"... "No*

entanto, porque reconhecemos que a avaliação da aplicabilidade desta isenção é complexa e pode ser objeto de diferentes interpretações, desde já nos comprometemos a aplicar a isenção de IVA caso nos apresentem uma informação vinculativa, emitida à A..., em que a Autoridade Tributária: (a) reconheça (i) que existe um nexo direto e intrínseco entre os serviços de consultoria legal e de advocacia prestados pela K... à A... s e as funções específicas desenvolvidas pela A... e (ii) que aqueles serviços de consultoria legal e de advocacia são distintos dos serviços consultoria legal e de advocacia prestados a outro tipo de entidades; e (b) refira, expressamente, que tais serviços de consultoria legal e de advocacia prestados pela K... estão isentos de IVA.

Termos em que, na esteira da jurisprudência do CAAD referida, teria considerado esta exceção de ilegitimidade material procedente, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões, de mérito suscitadas pelas partes, concluindo, em linha com a posição deste acórdão, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com todas as legais consequências: absolvendo a AT, e condenando a Requerente no pagamento das custas do processo.

Lisboa, 14 de fevereiro de 2025.

Nuno M. Morujão.