

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: FUNDOS DE INVESTIMENTO
- Processo: 25527, com despacho de 2024-03-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I. Pedido
1. O Requerente foi constituído pelo Decreto-Lei n.º 63/2020, de 7 setembro, como sociedade anónima de capitais detidos por entes públicas, entendidos nos termos da alínea e) da n.º do artigo 1.º da Lei n.º 71/882, de 24 de maio, e tem a natureza de X na aceção da Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, COM (2015)361 final, de 22 de julho de 2015.
  2. O Requerente foi constituído através da fusão por incorporação da XX e da Y, na XXY, mediante transferência global do património daquelas para esta, extinguindo-se as sociedades incorporadas, sem necessidade de liquidação.
  3. O X é uma sociedade financeira, um sujeito passivo de IVA e tem sob a sua gestão os seguintes fundos ("Fundos"):
    - a. XXXX;
    - b. XXXXX;
    - c. XXXXXX;
    - d. XXXXXXX;
    - e. XXXXXXXX;
    - f. XXXXXXXXXXX;
    - g. XXXXXXXXXXXX;
    - h. XXXXXXXXXXXXX;
    - i. XXXXXXXXXXXXXX;
    - j. XXXXXXXXXXXXXXX;
    - k. XXXXXXXXXXXXXXXX.
  4. Os Fundos atrás identificados eram, anteriormente, geridos pela XX e pela Y, incorporadas na XXY.
  5. No âmbito da referida atividade de gestão dos Fundos, o Requerente e as entidades que agora o integram cobraram comissões de gestão.
  6. A XXY entendeu ser devido IVA sobre os serviços que prestava ao único fundo que geria à época o XXXX.
  7. A XX entendeu que os serviços prestados se deveriam qualificar como comissões de gestão de fundos de investimento, isentos de IVA ao abrigo do artigo 9.º, alínea 27), subalínea g) do Código do IVA (CIVA), e sujeitos a Imposto do Selo à taxa de 4%, que liquidou e entregou ao Estado.
  8. A Y, inicialmente, considerou que os seus serviços seriam sujeitos a IVA, pelo que o liquidou nas faturas emitidas ao XXXXX e ao XXXXXX.
  9. Contudo, a Y após mais aturada análise do regime fiscal aplicável, concluiu que, na verdade, a isenção de IVA já aplicada pela XX também deveria ser aplicada aos serviços de gestão por si prestados.
  10. No sentido de obter confirmação sobre o enquadramento em sede de IVA e o procedimento de regularização do IVA a seu favor, a Y requereu, em 19 de outubro de 2017, a emissão de informação vinculativa quanto ao enquadramento em sede de IVA dos custos e taxas de gestão cobradas ao XXXXX e ao XXXXXX.
  11. Em resposta ao pedido formulado, em outubro de 2017, foi, em abril de 2019,

emitida uma informação vinculativa na qual se concluiu que "as faturas emitidas pela requerente ao XXXXX e ao XXXXXX, desde que referentes a «"custos" e "taxas de gestão", "específicos e essenciais para a gestão desses fundos", podia beneficiar da isenção prevista na subalínea g), da alínea 27) do artigo 9.º do CIVA».

12. Assim, a Y passou a considerar que as comissões gestão cobradas aos fundos estavam isentas de IVA ao abrigo da subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do CIVA.

13. Na sequência da fusão por incorporação da XX e da Y na XXY [que alterou a designação social para X], o Requerente constatou que o tratamento fiscal dado às comissões de gestão agora todas cobradas pelo X - não era uniforme, porquanto continuava a liquidar IVA nos serviços prestadas ao XXXX (que antes era gerido pela XXY).

14. Assim, a 27 de abril de 2022, foi solicitada pelo XXXX informação vinculativa com carácter de urgência, na veio solicitar a confirmação da isenção de IVA e questionar a possibilidade de regularização do IVA indevidamente cobrado nos últimos 4 anos.

15. Em resposta (a 06 de julho de 2022) a Direção de Serviços do IVA concluiu que a isenção de IVA não seria aplicável porquanto "da análise da legislação aplicável, do regulamento do XXXX e da argumentação apresentada pelo Requerente, é possível, com segurança, concluir que o nosso entendimento, espelhado no ponto 51 desta informação não põe em causa o princípio da neutralidade fiscal".

16. Posteriormente, em 15 de novembro de 2022, foram emitidas duas novas informações vinculativas - uma dirigida ao XXXXX e outra ao XXXXXX - pela Direção de Serviços do IMT que veio entender que "o pagamento de comissões de gestão por parte do FD&G configura a contraprestação dos serviços prestados pelo X, operações sujeitas a IVA e dele não isentas, nos termos conjugados dos artigos 4.º, n.º 1 e 1.º, n.º 1, alínea a) ambos do CIVA", dado que "considerando a natureza, finalidade e objeto do Requerente, conjugado com o princípio de que as normas de isenção devem ser interpretadas de forma estrita, concluímos que não é possível qualificar o Requerente como um «fundo de investimento», para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 27) subalínea g) do Código do IVA, na medida em que este apenas parcialmente comunga dos elementos constitutivos dos fundos de investimento, os quais resultam da própria legislação citada nos pontos anteriores."

17. O Requerente entende que houve uma alteração de entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) sobre o enquadramento tributário das comissões de gestão cobradas pelo X, pelo que solicita indicação sobre a forma de regularizar a sua situação:

- a. Enquadramento tributário a aplicar às comissões de gestão cobradas pelo X aos Fundos, por si geridos e identificados no pedido;
- b. Concluindo-se pela não aplicação da isenção:
  - i. Validade dos procedimentos de regularização do IVA a aplicar, se necessário; e
  - ii. Confirmação de que não são devidos juros compensatórios ou coimas pelo eventual atraso na entrega do IVA, a qual, entende a Requerente, não lhe é imputável e considera que resulta da falta de clareza da lei doméstica, que conduziu, num primeiro momento, a um erro na interpretação da lei pela própria AT em sede de informação vinculativa.

## II. Enquadramento face ao Código do IVA (CIVA)

### II.1 Âmbito de aplicação do artigo 9.º, alínea 27), subalínea g) do CIVA

18. O artigo 4.º, n.º 1 do CIVA determina que "(s)ão consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".

19. Tendo presente o conceito residual de prestação de serviços, e porque a vocação de universalidade do IVA implica que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja a contrapartida de uma transmissão de bens, de uma aquisição intracomunitária ou de uma importação de bens, tenha subjacente uma prestação de serviços tributável, conclui-se que na noção de prestação de serviços

estão englobadas as comissões cobradas pelo Requerente relativas à gestão das onze entidades identificadas no pedido.

20. Assim, qualificando-se as operações descritas como prestações de serviços, estas são, nos termos conjugados do artigo 4.º, n.º 1 e artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, operações sujeitas a IVA.

21. Importa, considerando as dúvidas apresentadas quanto ao enquadramento das operações face à isenção prevista no artigo 9.º, alínea 27), subalínea g) do CIVA, bem como a referência feita a informações vinculativas com enquadramentos incompatíveis, fazer uma análise genérica sobre a referida da isenção de IVA.

22. O artigo 9.º, alínea 27), subalínea g) do Código do IVA (1) estabelece que estão isentas de IVA as seguintes operações: "( ) g) A administração ou gestão de fundos de investimento;"

23. Esta norma resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema Comum do Imposto Sobre o Valor Acrescentado: matéria coletável uniforme (abreviadamente designada Sexta Diretiva), cuja redação foi retomada, sem alteração significativa, pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao Sistema Comum do IVA (abreviadamente designada Diretiva IVA).

24. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA (e no artigo 13.º da Sexta Diretiva, que a antecedeu) constituem conceitos autónomos do direito comunitário e devem, portanto, ser objeto de uma definição comunitária, que tenha por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro. V., por exemplo, o Acórdão proferido no Processo C-169/04, em 04-05-2006 (Abbey National plc.).

25. Isto é, com exceção dos casos em que o legislador comunitário expressamente atribui aos Estados-Membros o poder de preencher os conceitos abrangidos pelas isenções, aqueles conceitos devem ser interpretados como conceitos autónomos de direito comunitário, ou seja, são objeto de uma definição comunitária.

26. No mesmo Acórdão, o TJUE esclarece que, embora os Estados-Membros não possam alterar o seu conteúdo, em especial quando fixam as respetivas condições de aplicação, não pode ser esse o caso quando a norma comunitária confia precisamente a esses Estados a definição de determinados termos de uma isenção. Razão pela qual, o citado acórdão analisa se a norma em causa - à data dos factos, o artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6 da Sexta Diretiva - atribui aos Estados-Membros o encargo de definirem quer o conceito de fundos comuns de investimento quer o de gestão desses fundos ou se visa unicamente o primeiro desses dois conceitos.

27. No que diz respeito ao alcance do conceito de «gestão de fundos comuns de investimento» previsto no artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva, o TJUE conclui que o conceito de «gestão de fundos comuns de investimento», previsto na citada norma, constitui um conceito autónomo do direito comunitário cujo conteúdo não pode ser modificado pelos Estados-Membros.

28. Contudo, o artigo 13.º, B, alínea d), ponto 6, da Sexta Diretiva atribui aos Estados-Membros a competência para definir o conceito de «fundo comum de investimento». (v. acórdãos *Wheels Common Investment Fund Trustees*, C-424/11, e *ATP PensionService*, C-464/12).

29. O artigo 131.º da Diretiva IVA, que figura no capítulo I, sob a epígrafe «Disposições gerais», do título IX, intitulado «Isenções», enuncia: "As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso".

30. A mesma Diretiva IVA, no artigo 135.º, n.º 1, alínea g), manteve a atribuição da referida definição aos Estados-Membros.

31. A competência de definição assim atribuída aos Estados-Membros tem, no entanto, como limite a proibição de afetar os próprios termos da isenção utilizados pelo legislador da União. Um Estado-Membro não pode, nomeadamente, sem negar os termos «fundo comum de investimento», selecionar de entre os fundos comuns de investimento os que beneficiam da exoneração do imposto e os que não beneficiam. A referida disposição apenas lhe concede o poder de definir, no seu direito interno, os fundos que correspondem ao conceito de «fundo comum de investimento» (v., neste sentido, acórdãos JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, n.os 41 a 43; Wheels Common Investment Fund Trustees e o., C-424/11, EU:C:2013:144, n.º 17; e ATP Pension Service, C-464/12, EU:C:2014:139, n.º 41).

32. O Acórdão Abbey National plc., que temos citado, esclarece que a finalidade da isenção das operações no contexto da gestão de fundos de investimento prevista no artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva é, nomeadamente, facilitar aos pequenos investidores a aplicação de capital em fundos de investimento. O n.º 6 desta disposição visa assegurar que o sistema comum do IVA seja fiscalmente neutro quanto à opção entre o investimento direto em títulos e o que é feito por intermédio de organismos de investimento coletivo. Daí decorre que as operações abrangidas por esta isenção sejam as que são específicas à atividade dos organismos de investimento coletivo. Ao invés, esta disposição não visa as funções de depositário dos organismos de investimento coletivo, uma vez que fazem parte do controlo e fiscalização e não da gestão dos organismos de investimento público.

33. Ainda a propósito da competência atribuída aos Estados-Membros para definir o conceito de «fundo comum de investimento» é de salientar que esta competência é anterior à necessidade de coordenar as legislações internas reguladoras dos organismos de investimento coletivo, nomeadamente no que diz respeito às obrigações e à supervisão a que estão sujeitos, que esteve na origem da Diretiva 2009/65/CE DO Parlamento e do Conselho, de 13 de julho de 2009, que coordena as disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes a alguns organismos de investimento coletivo em valores mobiliários (Diretiva OICVM), cujo objetivo foi o de aproximar ao nível da União Europeia as condições de concorrência entre os organismos de investimento coletivo, realizando uma proteção mais eficaz e mais uniforme dos participantes, bem como facilitar aos organismos de investimento coletivo situados num Estado-Membro a comercialização das suas partes sociais no territórios de outros Estados-Membros.

34. A Diretiva OICVM definiu, assim, regras mínimas comuns para os organismos de investimento coletivo estabelecidos nos Estados-Membros no que diz respeito à sua autorização, estrutura e atividade e às informações que devem publicar.

35. Deste modo, a introdução ao nível da União, através da diretiva OICVM, dos primeiros elementos de regulamentação da supervisão dos fundos comuns de investimento restringiu a margem de apreciação de que os Estados-Membros dispõem para definir os fundos comuns de investimento, na aceção da Diretiva IVA. Esta coordenação, ao nível da União, da regulamentação em matéria de supervisão dos investimentos veio sobrepor-se ao poder de definição dos Estados-Membros. Assim, atualmente, o conceito de «fundos comuns de investimento» é simultaneamente determinado pelo direito da União e pelo direito nacional.

36. No parágrafo 47 do acórdão proferido no Processo n.º C-595/13, de 09 de dezembro, o TJUE declarou que devem ser considerados fundos comuns de investimento isentos na aceção dessa disposição, por um lado os investimentos abrangidos pela diretiva OICVM e sujeitos, nesse âmbito, a um supervisão específica por parte do Estado e, por outro, os fundos que, não sendo organismos de investimento coletivo na aceção da diretiva, têm características semelhantes a estes e efetuam as mesmas operações, ou, pelo menos têm características de tal forma comparáveis que se encontram numa relação de concorrência com eles.

37. Na decisão proferida, em 02 de julho de 2020, no Processo C-231/19 [Blockrock

Investment Management (UK) Ltd], o TJUE recordou, no parágrafo 51, que o princípio da neutralidade fiscal é uma regra de interpretação da Diretiva IVA e não uma norma de nível superior às disposições da Diretiva, que não permite alargar o âmbito de aplicação de uma isenção e, conseqüentemente, tornar aplicável o artigo 135.º, n.º 1, alínea g) da Diretiva IVA a uma prestação, como a que estava em causa no processo principal, que não preenchia os requisitos desta isenção.

38. Ou seja, o TJUE deixa claro, que o princípio da neutralidade fiscal, sendo uma regra de interpretação, não serve de fundamento para alargar o âmbito de aplicação das normas a situações em que os requisitos dessas normas não se encontrem integralmente preenchidos.

39. Mais recentemente, no Acórdão proferido, em 17 de junho de 2021, nos processos apensos C-58/20 e C-59/20 (Acórdão K e DBKAG), começa por esclarecer que, caso subsistissem dúvidas, "(a) título preliminar, há que salientar que, na medida em que a Diretiva IVA revoga e substitui a Sexta Diretiva, a interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça no que respeita às disposições desta última diretiva é igualmente válida para as da Diretiva IVA, quando as disposições destes dois instrumentos de direito da União possam ser qualificadas de equivalentes."

40. A interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça no que respeita ao artigo 13.º, B, alínea d), ponto 6, da Sexta Diretiva é, assim, igualmente válida para o artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, uma vez que estas disposições estão redigidas em termos substancialmente idênticos e podem, portanto, ser qualificadas de equivalentes.

41. O TJUE retoma, neste acórdão, sem novidade, os argumentos sobre a interpretação das normas de isenção. Nomeadamente, a propósito da densificação do conteúdo de «gestão de fundos comuns de investimento», relembra que as isenções previstas nas normas em referência são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo.

42. Socorrendo-nos dos ensinamentos retirados das decisões do TJUE, podemos resumir que, em sede de IVA, as isenções devem ser interpretadas:

- a) De forma estrita;
- b) Enquanto conceitos autónomos de direito da União;
- c) Atendendo à natureza da prestação de serviços e não às características ou qualidade do prestador.

43. Feita a abordagem ao entendimento que o TJUE preconiza na interpretação da norma em referência, importa concretizar tal entendimento na interpretação da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 27), subalínea g), do Código do IVA.

44. Sendo o conceito de «fundo de investimento» confiado (embora como já referimos com as limitações decorrentes da entrada em vigor da Diretiva OICVM) à definição por parte dos Estados-Membros, há que aludir à legislação nacional sobre a matéria.

45. De acordo com o artigo 2.º do Regime de Gestão de Ativos (RGA) (2), os «organismos de investimento coletivo» (OIC), são instituições, dotadas ou não de personalidade jurídica, que têm como fim o investimento coletivo de capitais obtidos junto de investidores de acordo com uma política de investimento previamente estabelecida.

46. Os OIC assumem, nos termos do artigo 3.º do RGA, a forma societária, de sociedade de investimento coletivo, ou contratual, de fundo de investimento. O artigo 8.º do mesmo diploma vem, no seu número 2, esclarecer que a firma ou denominação de sociedade de investimento coletivo inclui a expressão «Sociedade de Investimento Coletivo» ou «SIC» e a de fundo de investimento a expressão «Fundo de investimento» ou «Fundo».

47. Neste passo, uma vez que a Requerente é sociedade gestora de várias entidades, importa delimitar os fundos a que se refere a isenção prevista na subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA. Efetivamente, apenas está abrangida pela isenção as prestações de serviços de administração ou gestão quando as mesmas se reportem a fundos de investimento.

48. Recordamos que, segundo jurisprudência TJUE, nomeadamente no Acórdão proferido, em 09-12-2015, no Processo C-595/13, "(u)m Estado-Membro não pode, nomeadamente, sem negar os termos «fundo comum de investimento», selecionar de entre os fundos comuns de investimento os que beneficia, da exoneração e os que não beneficiam. A referida disposição apenas lhe concede o poder de definir, no seu direito interno, os fundos que correspondem ao conceito de «fundo comum de investimento» (v., neste sentido, acórdãos JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, n.s 41 a 43; Wheels Common Investment Fund Trustees e o., C-424/11, EU:C:2013:144, n.º 17; e ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, n.º 41)".

49. O mesmo Acórdão recorda que a finalidade da isenção das operações ligadas à gestão de fundos de investimento é, nomeadamente, facilitar aos investidores o investimento em títulos através de organismos de investimento, excluindo os custos de IVA, assegurando assim a neutralidade do sistema comum do IVA no tocante à opção entre o investimento direto em títulos e o que é feito por intermédio de organismos de investimento coletivo.

50. No parágrafo 36 do citado Acórdão é expressamente referido que os fundos que são organismos de investimento coletivo em valores mobiliários na aceção da Diretiva OICVM são fundos de investimento (v., neste sentido, designadamente, acórdãos Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, n.º 32; Wheels Common Investment Fund Trustees e o., C-424/11, EU:C:2013:144, n.º 23; e ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, n.º 46). Conforme decorre do artigo 1.º, n.º 2, da referida Diretiva, os organismos de investimento coletivo em valores mobiliários são organismos cujo objeto exclusivo é o investimento coletivo de capitais obtidos junto do público, cujo financiamento está sujeito ao princípio da repartição de riscos, e cujas partes sociais são, a pedido dos seus detentores, readquiridas ou reembolsadas, direta ou indiretamente, a cargo dos ativos destes organismos.

51. Além disso, devem igualmente ser considerados fundos comuns de investimento, os fundos que, embora não sendo organismos de investimento coletivo na aceção da diretiva OICVM, têm características semelhantes a estes e efetuam as mesmas operações, ou, pelo menos, têm características de tal forma comparáveis que se encontram numa relação de concorrência com eles.

52. Assim, lembrando a regra de interpretação acima enunciada, de que as normas de isenção devem ser objeto de uma interpretação estrita, devemos levar em linha de conta a definição «fundos de investimento» que no ordenamento jurídico nacional foi adotada. Não excluindo do âmbito desta isenção qualquer fundo de investimento, mas não permitindo englobar no seu conceito entidades que só parcialmente partilham das suas características, uma vez que não correspondem exatamente a um fundo de investimento.

53. Considerando o exposto, na situação concretamente apresentada, em que o Requerente tem a incumbência de administrar e gerir as entidades referidas no pedido, é imperioso saber se tal atividade está abrangida na isenção de IVA em referência.

54. Para tal é necessário, em primeiro lugar, aferir se face aos elementos disponibilizados, é possível considerar que as entidades enunciadas podem ser englobadas no conceito de «fundo de investimento» para efeitos de aplicação da norma de isenção em referência.

55. Das características enunciadas pelo Requerente, da análise da legislação que constituiu cada um dos diferentes fundos identificados no pedido e dos demais elementos disponíveis para consulta livre, nomeadamente em [www.xxxx.pt](http://www.xxxx.pt), é possível concluir que as comissões de gestão cobradas pelo Requerente são operações sujeitas a IVA e dele não isentas, uma vez que aquelas entidades não são face à legislação vigente e em conformidade com a interpretação constante do TJUE «fundos comuns de investimento».

56. Conforme já mencionado, é opinião unânime que os Estados-Membros apenas têm o poder de definir, no seu direito interno, os fundos que correspondem ao conceito de

«fundos comuns de investimento», sem que tal poder lhes confira a faculdade de retirar do âmbito da isenção fundos que partilhem das mesmas características.

57. No entanto, da análise da legislação aplicável, e considerando a argumentação apresentada pelo Requerente, é possível, com segurança, concluir que as entidades identificadas no pedido não partilham, das características essenciais dos «fundos de investimento», não estando, assim, numa relação de concorrência com aqueles.

58. Deste modo, considerando a natureza, finalidade e objeto das entidades referidas no pedido, conjugado com o princípio de que as normas de isenção devem ser interpretadas de forma estrita, concluímos que aquelas entidades não são passíveis de ser qualificadas como «fundos de investimento», para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 27) subalínea g) do CIVA, na medida em que apenas parcialmente comungam dos elementos constitutivos dos fundos de investimento.

59. Em conclusão, as comissões de gestão são operações sujeitas a IVA e dele não isentas, nos termos conjugados dos artigos 4.º, n.º 1 e 1.º, n.º 1, alínea a) ambos do CIVA, na medida em que configuram a contraprestação dos serviços prestados pelo Requerente às entidades identificadas no pedido, entidades que não reúnem as características para ser classificadas como fundos de investimento para efeitos do artigo 9.º, alínea 27) subalínea g) do mesmo código.

## II.2 Regularização de IVA a favor do Estado

60. O entendimento, que veio sendo preconizado pelo Requerente, de que as operações realizadas - comissões de gestão cobradas pela gestão das entidades enunciadas no pedido - se podiam enquadrar na norma de isenção prevista no artigo 9.º, alínea 27), subalínea g) do CIVA, configura um erro de direito, cuja correção, havendo imposto em falta, é obrigatória.

61. O Supremo Tribunal de Justiça pronunciou-se neste sentido, no Acórdão de uniformização de jurisprudência, proferido no processo que correu termos com o número 021/21.0ALSB, concluindo, no seu Ponto X, em sede de IVA, um erro no enquadramento jurídico-normativo de uma operação não é uma inexatidão na fatura, nos termos referidos no artigo 78.º, n.º 3 do CIVA, mas antes um erro de direito.

62. A regularização deve, assim, ocorrer mediante a entrega de declarações de substituição relativas aos períodos em que se verificar imposto em falta.

63. No que diz respeito às faturas emitidas, não tendo sido liquidado o imposto devido, o artigo 29.º, n.º 7 do CIVA determina que deve ser emitido o respetivo documento retificativo da fatura.

64. Assim, o Requerente deve, em conformidade com a norma citada no ponto anterior e cumprindo as formalidades previstas no artigo 36.º, n.º 6 do CIVA, emitir os respetivos documentos retificativos das faturas nas quais não foi liquidado o imposto devido (notas de débito).

65. Embora, de acordo com o mencionado pelo Requerente, as faturas tenham sido originalmente emitidas pela entidade que, à data da respetiva emissão, tinha a incumbência de gerir as cada uma das entidades em referência, tal não representa um obstáculo a que os documentos retificativos da fatura sejam emitidos pelo Requerente.

66. Com efeito, resulta da exposição apresentada e é possível comprovar por consulta ao Decreto-lei n.º 63/2020, de 07 de setembro, que o Requerente foi constituído através da fusão por incorporação da XX, e da Y, na XXY.

67. O referido diploma determina, ainda, que a XXY passou a adotar a firma «X» e sucede em todos os direitos e obrigações das sociedades incorporadas (XX, e da Y), cfr. artigo 2.º, n.º 4 do X.

## II.3 Juros compensatórios e coimas

68. Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), as informações prestadas no âmbito de pedidos de informação vinculativa, vinculam a administração tributária, no que diz respeito ao objeto do pedido e relativamente às partes identificadas no mesmo.

69. As informações vinculativas caducam em caso de alteração superveniente dos

pressupostos de facto ou de direito em que assentaram e, em qualquer caso, no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação.

70. Tendo-se verificado que, em 05-04-2019, foi prestada, em resposta ao pedido a que foi atribuído o n.º 12737, uma informação vinculativa cujo enquadramento foi contrariado pelas informações vinculativas prestadas pela Direção de Serviços do Imposto de Selo, em resposta aos pedidos a que foram atribuídos os n.ºs 23371 e 23372, bem como pelo teor da informação agora proferida, seria de ponderar a oportunidade de revogar a informação prestada em 2019.

71. Contudo, a LGT, no n.º 15 do artigo 68.º, estabelece que as informações vinculativas caducam no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação.

72. Neste sentido, já tendo decorrido aquele prazo de 4 anos e não tendo sido renovada a respetiva vigência, a informação vinculativa caducou.

73. A última questão colocada pelo Requerente prende-se com o facto de serem ou não devidos juros compensatórios ou coimas pelo atraso na liquidação e pagamento do IVA. Tal apreciação está fora das competências da Direção de Serviços do IVA, pelo que, nesta sede, a questão não será apreciada.

(1) Na primeira versão do Código do IVA correspondia ao artigo 9.º, alínea 28), subalínea h).

(2) Regime da Gestão de Ativos, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 27/2023 de 28 de abril, diploma que revogou o Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo, publicado em anexo à Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro.