

Tribunal da Relação do Porto
Processo nº 7736/22.3T8VNG.P1

Relator: CARLOS GIL
Sessão: 05 Fevereiro 2024
Número: RP202402057736/22.3T8VNG.P1
Votação: UNANIMIDADE
Meio Processual: APELAÇÃO
Decisão: CONFIRMADA

RETIFICAÇÃO DE FATURA **LIQUIDAÇÃO DE IVA**

Sumário

I - Apenas a matéria de facto provada ou não provada é passível de impugnação nos termos previstos no artigo 640º do Código de Processo Civil.
II - Uma vez que a taxa de IVA que deveria ter sido autoliquidada pela ora recorrente era inferior à taxa que foi liquidada pela recorrida, houve liquidação a mais de IVA, sendo por isso facultativa a retificação da fatura que está na origem dessa situação jurídica, retificação que, em todo o caso, apenas se poderia processar no prazo de dois anos, tal como previsto no nº 3 do artigo 78º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Texto Integral

Processo nº 7736/22.3T8VNG.P1

Sumário do acórdão proferido no processo nº 7736/22.3T8VNG.P1 elaborado pelo seu relator nos termos do disposto no artigo 663º, nº 7, do Código de Processo Civil:

.....

.....

.....

*

Acordam os juízes subscritores deste acórdão, da quinta secção, cível, do Tribunal da Relação do Porto:

1. Relatório[\[1\]](#)

Em 30 de setembro de 2022, com referência ao Juízo Central Cível de Vila Nova de Gaia, Comarca do Porto, **A...**, **Lda.** instaurou a presente ação de condenação sob a forma de processo comum, contra **B...**, **Unipessoal, Lda.** pedindo que a ré seja condenada a:

“1. Proceder à emissão das seguintes notas de crédito, no sentido de anular as faturas anterior e indevidamente emitidas com liquidação de imposto, assim discriminadas:

a. Emitir nota de crédito no valor total de 7.999,45 € referente à fatura n.º ..., de 26.07.2019;

b. Emitir nota de crédito no valor total de 1.173,00 € referente à fatura n.º ..., de 09.08.2019;

c. Emitir nota de crédito no valor total de 3.197,00 € referente à fatura n.º ..., de 03.02.2020;

d. Emitir nota de crédito no valor total de 15.998,89 € referente à fatura n.º ..., de 22.02.2020;

e. Emitir nota de crédito no valor total de 3.450,00 € referente à fatura n.º ..., de 24.02.2020;

2. Em consequência, proceder à substituição das declarações periódicas anteriormente entregues através da correção/diminuição dos valores anteriormente apresentados na base tributável e imposto a favor do Estado (Quadro 06 - Campos 3 e 4) e inscrever o valor da nova fatura no Campo 8, do Quadro 6 (“Isentas ou Não Tributadas”);

3. Pagar à Autora a diferença dos valores das notas de crédito a emitir e o das novas faturas, no total de 31.818,34 € (trinta e um mil oitocentos e dezoito euros e trinta e quatro cêntimos);

4. Pagar à Autora o valor que resulta da diferença da nota de crédito n.º ... já emitida e da nova fatura emitida pela Ré, no valor de 28.871,30 € (vinte e oito mil oitocentos e setenta e um euros e trinta cêntimos);

5. Pagar à Autora a quantia de 10.934,11 € (dez mil novecentos e trinta e quatro euros e onze cêntimos) a título de juros de mora calculados sobre a totalidade da quantia em dívida (60.689,64 €), à taxa legal supletiva de 8% nos termos do § 5.º do artigo 102.º do Código Comercial e do Decreto-Lei n.º 62/2013, de 10 de maio;

6. Pagar à Autora os juros de mora vincendos à taxa legal até efetivo e integral pagamento;

7. Por referência à obrigação legal de proceder à emissão das notas de crédito e das novas faturas e à obrigação legal de proceder à substituição das declarações periódicas anteriormente entregues através da correção/diminuição dos valores anteriormente apresentados na base tributável e imposto a favor do Estado (Quadro 06 - Campos 3 e 4) e inscrever o valor da nova fatura no Campo 8, do Quadro 6 ("Isentas ou Não Tributadas"), deverá a Ré ser condenada numa sanção pecuniária compulsória, em face do preenchimento dos requisitos plasmados no artigo 829.º-A do Código Civil, em montante não inferior a 50,00 € (cinquenta euros) por cada dia de atraso no cumprimento das obrigações melhor discriminadas supra nos pontos 1 e 2 do pedido."

Para fundamentar as suas pretensões a autora alegou, em síntese, que no exercício da sua atividade contratou a ré para proceder ao fornecimento e montagem de caixilharia, alumínio e vidro duplo, colocação de perfis no edifício que estava a construir, denominado "...", fornecimentos e montagens que a ré fez, tendo procedido à emissão das respetivas faturas, que a autora liquidou; alertada pelos serviços de contabilidade, em junho de 2020, a autora avisou a ré de que era necessário proceder à correção das faturas n.º ... de 26 de julho de 2019, no valor de € 42.779,65, n.º ... de 09 de agosto de 2019, no valor de € 6.273,00, n.º ... de 03 de fevereiro de 2000, no valor de € 17.097,00, n.º ... de 22 de fevereiro de 2020, no valor de € 18.450,00 e n.º ... de 30 de maio de 2020, no valor de € 154.398,70; que as mesmas foram incorretamente emitidas pela ré com menção do IVA à taxa de 23%; que devia emitir novas faturas com a menção da autoliquidação do IVA em função da verificação dos requisitos legais para a inversão do sujeito passivo; que a ré não procedeu à correção requerida; que a autora solicitou a intervenção da Autoridade Tributária junto da ré tendo em vista a retificação das faturas emitidas

mediante emissão das notas de crédito e novas faturas em regime de autoliquidação; que, na sequência de Relatório da Autoridade Tributária, que descreve, que foi dado a conhecer à ré, veio a mesma informar que apenas se propunha corrigir a fatura n.º ..., de 30 de maio de 2020, no valor total de 154.398,70 €, procedendo à emissão de nova fatura n.º ... em regime de autoliquidação e emitindo a nota de crédito n.º ...; que a ré incumpriu a obrigação de regularização das faturas por si incorretamente emitidas; que a ré tem conhecimento dessa obrigatoriedade desde junho de 2020; que em face de tal incumprimento a autora não beneficiou do direito à dedução do imposto indevidamente liquidado e ficou numa situação de pagamento em duplicado do imposto sobre a mesma prestação de serviços.

Citada, a ré contestou sustentando a total improcedência da ação e a sua conseqüente absolvição dos pedidos, impugnando parte dos factos alegados, alegando que foi a autora que no dia da emissão da primeira fatura deu indicações à ré que o seu regime de IVA era misto e que para esta obra os serviços a fornecer pela ré estariam sujeitos a IVA; que no orçamento previamente emitido pela ré era feita expressa referência a que ao valor acrescia IVA; que a autora procedeu a pagamento das faturas emitidas, tendo o IVA sido liquidado à taxa de 23%; que apenas em julho de 2021 a autora pediu a alteração em causa; que o contabilista da ré emitiu parecer desfavorável; que as partes celebraram entre si um documento particular que designaram por “Acordo”, com reconhecimento das respetivas assinaturas, através do qual quiseram estipular prazo final de conclusão da empreitada da ré na obra da autora “Edifício ...”, fixando as respetivas condições de pagamento, incluindo o regime do IVA à taxa de 23%, liquidado pela autora à ré, e que esta, por sua vez, fez a respetiva entrega à Autoridade Tributária; mais alegou que a autora quer enquadrar nesse regime excecional de IVA a 6% as obras particulares realizadas nas casas do colaborador AA e da ex-mulher do gerente da autora; por fim, refere que procedeu à regularização da fatura 4 51/63, de 2020-05-30, no valor de € 154 398,70 e que todos os valores entregues pela autora e relativos às faturas em causa nos autos foram entregues aos cofres do Estado.

A autora foi notificada para, querendo, responder à matéria de exceção alegada na contestação e esclarecer se desencadeou diretamente algum procedimento com vista à obtenção da devolução de IVA pago em excesso junto da Autoridade Tributária.

A autora respondeu à contestação, reiterando a posição assumida na petição inicial.

Realizou-se audiência prévia, marcada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 591º, nº 1, alíneas a) e c) do Código de Processo Civil, no âmbito da qual as partes outorgaram um acordo parcial, reduzindo a autora o seu pedido aos pontos 1, 2, 3, 5, 6 e 7 do seu petitório, obrigando-se a ré a proceder ao pagamento integral do pedido formulado no ponto 4 do mesmo petitório, no prazo de dez dias, acordo parcial que foi homologado por sentença; de seguida, após terem sido informadas que o tribunal tencionava conhecer do mérito da causa, foi facultada às partes a discussão de facto e de direito tendo sido expostos sumariamente os fundamentos para tal decisão, nomeadamente, por o direito de que a autora se arroga estar dependente da prática de ato de terceiro (a Autoridade Tributária), de a ré não ter em seu poder as quantias peticionadas e, por último, por a retificação exigida à ré ser facultativa.

Em 12 de maio de 2023 foi proferida sentença[2] que julgou a ação totalmente improcedente, absolvendo a ré dos pedidos formulados contra a mesma.

Em 20 de junho de 2023, inconformada com a decisão da sentença, **A..., Lda.** interpôs recurso de apelação, terminando as suas alegações com as seguintes conclusões:

“A. O presente recurso vem interposto da Sentença proferida pelo Tribunal a quo a 12.05.2023 que julgou improcedente a ação instaurada pela Recorrente e absolveu a Recorrida dos pedidos formulados contra ela.

B. O presente recurso tem por objeto a matéria de facto e a matéria de Direito.

C. Quanto à matéria de facto, o Tribunal a quo andou mal ao: (i) fixar como provado o facto de a Recorrente não ter desencadeado junto da Autoridade Tributária procedimentos com vista à obtenção da devolução do IVA indevidamente liquidado nas faturas relativas aos serviços de construção civil e pago, em excesso, à Recorrida; e (ii) ao julgar não alegado e não demonstrado um facto não controvertido e absolutamente irrelevante para os autos, a saber, a não dedução do valor de imposto pago pela Recorrente, à Ré, aqui Recorrida, nas declarações de IVA apresentadas após a emissão de faturas pelos serviços de construção civil.

D. Em primeiro lugar, entende a Recorrente encontrar-se perfeitamente demonstrado que, não obstante não ter legitimidade para desencadear procedimentos junto da Autoridade Tributária para recuperar o IVA indevidamente liquidado nas faturas e por si pago (e não deduzido) – pois que

tal procedimento teria necessariamente de ser desencadeado pela própria Ré, ora Recorrida, mediante (i) retificação das faturas emitidas, (ii) recurso aos meios legais ao dispor dos contribuintes para correção das declarações periódicas entregues para os períodos a que correspondem as faturas inicialmente emitidas e (iii) pedido de reembolso do crédito de IVA originado -, desencadeou junto da Autoridade Tributária procedimentos com vista à obtenção da devolução do IVA pago em excesso à Recorrida.

E. Com efeito, a Recorrente não só dirigiu em 5 de novembro de 2020, comunicação escrita à Direção de Finanças de Coimbra, denunciando a situação e solicitando a intervenção da Autoridade Tributária junto da Recorrida, tendo em vista retificação das faturas incorretamente emitidas, como também solicitou, em 1 de abril de 2021, um pedido de esclarecimentos à Autoridade Tributária, através da plataforma e-Balcão, disponível no Portal das Finanças.

F. Tendo desencadeado os referidos procedimentos, a Recorrente ficou aguardar o resultado da ação inspetiva que foi, entretanto, instaurada na sequência da comunicação/denúncia dirigida à Direção de Finanças de Coimbra - que vem reproduzido no Relatório Final de Inspeção Tributária junto com a Petição Inicial como Documento 18, no qual a Autoridade Tributária vem confirmar expressamente que a obrigação de liquidação de IVA pelos serviços de construção civil pertencia à Recorrente, na qualidade de adquirente dos serviços -bem como os desenvolvimentos da mencionada denúncia e das diligências encetadas Direção de Finanças em resultado.

G. A Recorrente cumpriu a sua obrigação legal, ao autoliquidar IVA sobre o valor dos serviços de construção civil que lhe foram prestados pela Recorrida.

H. No que concerne ao IVA indevidamente liquidado nas faturas emitidas pela Recorrida e pago pela Recorrente, sem que o tenha deduzido, apenas aquela tinha legitimidade para pedir a sua devolução junto da Autoridade Tributária, nos termos acima descritos.

I. Da atuação da Direção de Finanças de Coimbra na sequência da referida denúncia nunca resultaria, em qualquer caso, qualquer ação que conduzisse a Recorrida a devolver o montante correspondente ao IVA à Recorrente, pois que só os tribunais podem condenar naqueles termos.

J. Em segundo lugar, entende a Recorrente que o seu estatuto de sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA, combinado com o facto de os serviços de construção civil terem sido adquiridos com vista a serem afetos à

construção residencial para posterior venda, isenta nos termos do artigo 9.º, n.º 30 do Código do IVA, impõe a conclusão incontornável de que a Recorrente não deduziu o valor de imposto pago (indevidamente) à Recorrida.

K. Este facto, apesar de destacar a situação de notável injustiça em que a mesma se encontra, não é controvertido e é absolutamente irrelevante para a apreciação da causa, porquanto, por um lado, a Recorrente sempre teria direito a ser ressarcida, pela Recorrida, do montante de imposto indevidamente pago pelos serviços de construção civil, independentemente de ter posteriormente deduzido, ou não, esse valor nas suas declarações periódicas de IVA e, por outro lado, sempre impendia sobre a Recorrida o dever de devolver à Recorrente o montante correspondente ao valor do IVA que ilegalmente lhe cobrou.

L. Quanto à matéria de Direito, a Sentença recorrida faz uma aplicação errada da legislação em matéria de IVA ao considerar aplicável ao caso sub judice o artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA.

M. O Tribunal a quo incorreu em manifesto erro de julgamento ao considerar (i) que à data da propositura da ação já haviam decorrido os prazos para retificação das faturas emitidas e para substituição das declarações de IVA submetidas pela Recorrida; e (ii) que a retificação das faturas emitidas e substituição das declarações de IVA submetidas pela Recorrida, é facultativa, e como tal, não lhe podem ser impostas.

N. Contrariamente ao entendimento do Tribunal a quo, a situação sub judice, i.e., o incorreto enquadramento jurídico-normativo em sede de IVA operado pela Recorrida, dos serviços de construção civil por si prestados à Recorrente – que se traduziu na liquidação indevida de IVA nas faturas emitidas, por desconsideração da obrigação de aplicação do mecanismo de autoliquidação ou reverse charge, previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, à luz da qual competia ao adquirente dos serviços de construção civil, i.e., à Recorrente, a autoliquidação do imposto devido no âmbito da prestação de tais serviços –, enquadra-se numa situação de “erro de enquadramento da operação”, à qual se aplica o regime geral previsto para o exercício do direito à dedução, previsto no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA, e não numa situação de “inexatidão da fatura”, à qual se aplicaria o regime referido no artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA.

O. Sendo aplicável ao caso sob análise o artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA – que propugna um prazo de regularização de 4 anos – e tendo a fatura mais antiga sido emitida em 26 de julho de 2019, ainda se encontra, à presenta

data, a decorrer o prazo para retificação das declarações de IVA, visto que a declaração periódica de IVA referente ao período de julho de 2019 pode ser corrigida até dia 10 de setembro de 2023 (cf. artigo 41.º, n.º1, alínea a) do Código do IVA, com a redação em vigor à data dos factos).

P. Acresce que o carácter facultativo da regularização do imposto indevidamente liquidado pelo sujeito passivo fornecedor/prestador de serviços não foi pensado para as situações como a do caso sub judice – nas quais a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços –, em que pode dar-se o caso de: (i) ser negado ao sujeito passivo adquirente o direito à dedução do IVA, em conformidade. Com efeito, à luz do disposto no artigo 19.º, n.º 8 do Código do IVA, tem vindo a ser entendimento uniforme da Autoridade Tributária o de que o adquirente não pode deduzir o IVA que lhe seja liquidado pelo fornecedor ou prestador de serviços quando a obrigação dessa liquidação cabe ao próprio adquirente dos bens ou serviços fornecidos/prestados, como acontece quando estamos perante serviços de construção civil, por força da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA); ou (ii) o direito à dedução não chegar mesmo a existir, o que acontecerá nas situações em que sujeitos passivos isentos ou sujeitos passivos mistos de IVA com afetação real de todos os bens (como é caso da Recorrente) se veem impedidos de deduzir o valor de imposto suportado a montante com a aquisição de bens/serviços, pelo facto de afetarem os mesmos a operações isentas (como é o caso da venda de imóveis destinados à habitação, nos termos do n.º 30 do artigo 9.º do Código).

Q. Entender o contrário, seria admitir que o sujeito passivo adquirente possa ficar duplamente onerado com o IVA e consubstanciaria uma violação frontal e absolutamente intolerável do pilar mais importante do sistema comum do IVA: a sua neutralidade.

R. A Recorrente em momento algum adotou qualquer conduta jurídica e/ou eticamente censurável, pois, tendo-se apercebido da ocorrência de um erro quanto ao enquadramento jurídico tributário dos serviços de construção civil prestados pela Recorrida, limitou-se a encetar todos os esforços ao seu dispor e alcance para obter da Recorrida a devolução do montante correspondente ao IVA indevidamente liquidado e pago pela Recorrente; tal como resultou demonstrado, a Recorrente encetou tais esforços não apenas junto da própria Recorrida, como junto da própria Autoridade Tributária.

S. Com efeito, não obstante a Recorrida não ter em seu poder o IVA cobrado à Recorrente, por ter procedido à entrega do mesmo aos cofres do Estado, não é

menos verdade que o mesmo poderia ser restituído à Recorrente, bastando para tal que a Recorrida se limitasse – como deveria – a recorrer aos meios legais ao dispor dos contribuintes para correção das declarações periódicas entregues para os períodos a que correspondem as faturas inicialmente emitidas, regularizando, a seu favor, o IVA liquidado em excesso e pedindo o respetivo reembolso.

T. Acresce que não poderia o facto de a Recorrente ter pagado integralmente as faturas que lhe foram emitidas, por na altura estar convencida de que as mesmas estavam regularmente emitidas, precluir o seu direito de ver, posteriormente, a situação regularizada.

U. É forçoso concluir, assim, que a interpretação do Tribunal a quo (i) de que à data da propositura da ação já haviam decorridos os prazos para retificação das faturas emitidas e substituição das declarações de IVA submetidas pela Recorrida, e (ii) de que a retificação as faturas emitidas e substituição das declarações de IVA submetidas pela Recorrida é facultativa, e como tal, não lhe podem ser impostas, não poderá ser aceite uma vez que assenta manifestamente numa errada determinação da norma aplicável à situação sob análise.

V. A Sentença Recorrida deve ser revogada por este Venerando Tribunal e, em sua substituição, ser proferido Acórdão que que considere imperativa (e não facultativa) a devolução pela Recorrida à Recorrente do montante correspondente ao IVA indevidamente liquidado por aquela a esta em virtude do carácter imperativo (e não facultativo) das obrigações de retificação das faturas emitidas pela Recorrida nas quais esta indevidamente liquidou IVA e de correção das declarações de IVA referentes aos períodos em causa e, bem assim por à data da propositura da ação ainda se encontrar a decorrer o prazo de quatro anos estabelecido no artigo 98.º n.º 2 do Código do IVA para retificação das faturas e das declarações de IVA.”

B..., Unipessoal, Lda. respondeu ao recurso pugnando pela sua total improcedência.

O recurso foi admitido como apelação, com subida imediata, nos próprios autos e no efeito meramente devolutivo.

Colhidos os vistos dos restantes membros do coletivo, cumpre agora apreciar e decidir.

2. Questões a decidir tendo em conta o objeto do recurso delimitado pela recorrente nas conclusões das suas alegações (artigos 635º, nºs 3 e 4 e 639º, nºs 1 e 3, ambos do Código de Processo Civil), por ordem lógica e sem prejuízo da apreciação de questões de conhecimento oficioso, observado que seja, quando necessário, o disposto no artigo 3º, nº 3, do Código de Processo Civil

2.1 Da impugnação da matéria de facto;

2.2 Do dever jurídico da recorrida de retificar as faturas emitidas para substituição das declarações de IVA por si submetidas.

3.1 Fundamentos

3.1.1 Da impugnação da matéria de facto

A recorrente manifesta a sua discordância contra a decisão da matéria de facto afirmando que o tribunal *a quo* andou mal ao: “(i) *fixar como provado o facto de a Recorrente não ter desencadeado junto da Autoridade Tributária procedimentos com vista à obtenção da devolução do IVA indevidamente liquidado nas faturas relativas aos serviços de construção civil e pago, em excesso, à Recorrida; e (ii) ao julgar não alegado e não demonstrado um facto não controvertido e absolutamente irrelevante para os autos, a saber, a não dedução do valor de imposto pago pela Recorrente, à Ré, aqui Recorrida, nas declarações de IVA apresentadas após a emissão de faturas pelos serviços de construção civil.*”

Cumpre apreciar e decidir.

Nos termos do disposto no artigo 640º do Código de Processo Civil, o recorrente pode impugnar a decisão da matéria de facto desde que observe os ónus previstos em tal normativo.

No caso dos autos, a recorrente não impugna os factos provados e não provados que foram fixados pelo tribunal recorrido mas sim conclusões que o mesmo tribunal expressou em sede de fundamentação de direito.

De facto, o primeiro ponto que motiva a discordância da recorrente é a consideração que o tribunal recorrido fez no primeiro parágrafo da página 13 da sentença recorrida[3], enquanto o segundo ponto gerador da discordância da recorrente é o que o tribunal *a quo* consignou no quarto parágrafo da página 13 da sentença recorrida[4].

Estas considerações que o tribunal recorrido fez não constituem matéria de facto mas antes conclusões extraídas pelo tribunal recorrido em face da globalidade da matéria alegada, provada e não provada em sede de fundamentação jurídica da sentença.

Estas conclusões podem enfermar de erro como qualquer raciocínio do tribunal e, nessa medida, são passíveis de crítica, mas, não constituindo matéria de facto provada ou não provada, não são passíveis de impugnação nos termos previstos no artigo 640º do Código de Processo Civil.

Assim, face ao exposto, é sem objeto a pretendida impugnação da decisão da matéria de facto requerida pela recorrente e que por isso se indefere, mantendo-se intocada a matéria de facto provada e não provada fixada pelo tribunal recorrido.

3.2 Fundamentos de facto exarados na sentença recorrida, expurgados das meras remissões probatórias para prova documental

3.2.1 Factos provados

3.2.1.1

A autora é uma empresa que se dedica principalmente à construção civil e obras públicas, compra, venda e permuta de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, tendo como atividade acessória o arrendamento e gestão de bens imóveis próprios ou alheios.

3.2.1.2

A ré é uma sociedade que se dedica ao comércio e fabrico de produtos em alumínio, serralharia de alumínio, ferro e vidraria, construção e montagem de caixilharias em alumínio.

3.2.1.3

No exercício da sua atividade, a autora contratou a ré para proceder ao fornecimento e montagem de caixilharia, alumínio e vidro duplo, colocação de perfis no edifício que a autora estava a construir, denominado de "...", sito em Vila Nova de Gaia.

3.2.1.4

Para o efeito, a ré apresentou o orçamento n.º ... junto da autora.

3.2.1.5

Do orçamento consta que o valor da 1ª opção é de “€ 236.600,00 + IVA” e que o valor da 2ª opção é de “€ 249.450,00 + IVA”.

3.2.1.6

Após realização dos trabalhos, a ré procedeu à emissão de faturas, que remeteu à autora para proceder ao respetivo pagamento.

3.2.1.7

As faturas foram emitidas em 26.07.2019, 09.08.2019, 03.02.2020, 22.02.2020, 24.02.2020 e 30.05.2020, com incidência de IVA à taxa de 23%.

3.2.1.8

A autora liquidou junto da ré o valor total constante das faturas.

3.2.1.9

No dia 11 de julho de 2020, a autora comunica à ré que tem necessidade de retificar as faturas pela mesma emitidas, com emissão de notas de crédito e de novas faturas, que a autora é sujeito passivo de IVA em regime misto e que a aquisição de serviços de construção civil origina a inversão do sujeito passivo, o que não se verificou nas faturas emitidas pela ré.

3.2.1.10

Termina a autora essa comunicação a referir que “reiterando o atrás exposto, deverá ser corrigida a situação, através da regularização com recurso à nota de crédito sobre as faturas emitidas incorretamente com a menção do IVA à taxa de 23% e emissão de novas faturas com a menção de autoliquidação.”

3.2.1.11

A ré respondeu no dia 15 de julho de 2020 e referiu que “de certa forma concordamos que os serviços efetuados por nós à v/empresa, nomeadamente os serviços efetuados na v/obra ... (...) poderiam ser emitidas com IVA Autoliquidação”, que enquadrando-se a autora no regime tanto podem estar sujeitos a IVA à taxa normal de 23% como a autoliquidação; que previamente à emissão das faturas a Autora informou que deviam ser emitidas com IVA à taxa normal de 23%, que as mesmas foram emitidas e pagas.

3.2.1.12

Na mesma comunicação a ré refere que “na eventualidade de decidir emitir as solicitadas notas de crédito e novas faturas em Autoliquidação, agradeço que me informem quais as faturas que pretendem tal alteração”.

3.2.1.13

No mesmo dia 15 de julho de 2020, em face da resposta mencionada no ponto anterior, foi solicitado o agendamento de nova reunião por parte dos serviços de contabilidade da autora para a indicação concreta das faturas em causa.

3.2.1.14

O que foi rejeitado pela ré.

3.2.1.15

A 27 de julho de 2020, a autora insistiu pela retificação solicitada e remeteu informação que entendeu relevante.

3.2.1.16

Em face de ausência de resposta a esta última comunicação, a autora dirigiu comunicação escrita à Direção de Finanças de Coimbra, em 05 de novembro de 2020, solicitando a intervenção da Autoridade Tributária junto da ré tendo em vista a retificação das faturas emitidas mediante emissão das notas de crédito e novas faturas em regime de autoliquidação.

3.2.1.17

Do relatório da Autoridade Tributária, de 04.02.2022 consta que a autora se encontra enquadrada em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral, que se trata de sujeito passivo misto; que foi destinatária de faturas emitidas pela ré; que esta procedeu a liquidação de IVA à taxa normal; que os serviços se encontravam abrangidos pelo regime de inversão do IVA; que a obrigação de liquidar o IVA incumbia à autora.

3.2.1.18

Deste relatório constam as seguintes conclusões: A obrigação de liquidação de IVA pertence ao adquirente dos serviços, a firma A..., Lda. e a liquidação deverá ser efetuada à taxa reduzida, dado o enquadramento da operação no disposto na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

3.2.1.19

Anexa ao relatório encontra-se uma certidão emitida pela Câmara Municipal ... em 10.07.2020, a certificar que o imóvel onde foram executadas as obras pela autora se encontra em Área de Reabilitação Urbana.

3.2.1.20

Na sequência de tal Relatório, o qual foi dado a conhecer à ré, veio a mesma comunicar que as faturas foram emitidas de acordo com instruções da autora, que “atenta a inspeção tributária que nos comunicaram e porque a única fatura que ainda é possível regularizar é a fatura nº ..., 30 de maio de 2020, no valor de 154.398,70 €, creditamos a mesma conforme nota de crédito nº ...” e procedeu à emissão de nova fatura nº ... em regime de autoliquidação.

3.2.1.21

A ré não retificou as demais faturas emitidas à autora.

3.2.1.22

No dia 14.05.2020, autora e ré celebraram entre si um documento particular que designaram por “Acordo”, com reconhecimento das respetivas assinaturas, através do qual quiseram estipular prazo final de conclusão da

empreitada da ré na obra da autora “Edifício ...”, fixando as respetivas condições de pagamento, incluindo o regime do IVA à taxa legal em vigor.

4. Fundamentos de direito

Do dever jurídico da recorrida de retificar as faturas emitidas para substituição das declarações de IVA por si submetidas

A recorrente pugna pela revogação da decisão recorrida porque, na sua perspetiva, incorreu em erro na determinação da norma jurídica aplicável e porque à luz da norma que entende aplicável é inquestionável que não expirou o prazo para regularização das faturas indevidamente emitidas pela recorrida.

Sublinhe-se que a norma jurídica que o tribunal recorrido aplicou para concluir pela facultatividade da retificação da faturação e pela intempestividade dessa pretendida retificação é aquela que a ora recorrente indicou na sua petição inicial para fundamentar as suas pretensões (vejam-se os artigos 8, 12 e 19 da petição inicial) [5] e que agora em via de recurso enjeita.

Cumprе apreciar e decidir.

Antes de mais, recordemos as normas jurídicas essenciais para dilucidação da questão que nos cabe resolver.

Nos termos do disposto na alínea j) do nº 1 do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado[6] são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a)[7] que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

De acordo com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 19º do CIVA, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram o imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidos pelas alíneas e), h), i), j) e l) do nº 1 do artigo 2º.

Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e posse do sujeito passivo:

a) Em faturas passadas na forma legal;

b) No recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa;

c) Nos recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no «regime de IVA de caixa», passados na forma legal prevista neste regime (artigo 19º, nº 2 do CIVA).

No caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes dos bens ou serviços, o exercício do direito à dedução fica condicionado à verificação das condições previstas no nº 11 do artigo 36º (artigo 19º, nº 5 do CIVA).

Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36º ou 40º, consoante os casos (artigo 19º, nº 6 do CIVA).

Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação (artigo 19º, nº 8 do CIVA).

A elaboração de faturas por parte do adquirente dos bens ou serviços fica sujeita às seguintes condições:

a) A existência de um acordo prévio, na forma escrita, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos;

b) O adquirente provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da fatura e aceitou o seu conteúdo;

c) Conter a menção “autofacturação” (artigo 36º, nº 11 do CIVA).

Nas situações previstas nas alíneas i), j) e l) do nº 1 do artigo 2º, bem como nas demais situações em que o destinatário ou adquirente for o devedor do imposto, as faturas emitidas pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços devem conter a expressão “IVA - autoliquidação”.

No caso de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45º, 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 liquidado a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos (artigo 78º, nº 3 do CIVA).

Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento compete ao adquirente dos bens e serviços e os correspondentes montantes não tenham sido incluídos na declaração periódica, originando a respetiva liquidação e dedução ou o tenham sido fora do prazo legalmente estabelecido, a liquidação e a dedução são aceites sem quaisquer consequências desde que o sujeito passivo entregue a declaração de substituição, sem prejuízo da penalidade que ao caso couber (artigo 78º, nº 14 do CIVA).

Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente (artigo 98º, nº 2, do CIVA).

Rememorados os preceitos necessários ao enquadramento normativo do caso em apreciação nestes autos, vejamos então se o mesmo se deve fazer como a recorrente sustentava em sede de petição inicial e como o tribunal recorrido veio a definir na decisão recorrida ou, ao contrário, se deve aplicar-se ao caso o disposto no nº 2 do artigo 98º do CIVA.

A nosso ver, a aplicação deste último preceito é liminarmente de afastar pois o seu âmbito de aplicação restringe-se às relações do contribuinte com o fisco, não se projetando nas relações jurídicas dos contribuintes entre si e que deram origem a uma eventual duplicação de coleta^[8].

Na verdade, quer o direito à dedução, quer a devolução do pagamento em excesso de imposto apenas pode ser exercido perante o credor do imposto, ou seja, o Estado. Só assim não será nas situações anómalas em que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não entregar ao Estado o IVA recebido do adquirente ou do beneficiário da prestação de serviço.

Por isso, resta ajuizar o caso dos autos à luz do enquadramento normativo proposto pela ora recorrente na sua petição inicial e adotado pelo tribunal recorrido.

Recorde-se que no caso dos autos a recorrida emitiu faturas por serviços de construção civil que prestou à ora recorrente liquidando-lhe IVA que a ora recorrente, sem qualquer reclamação ou objeção, pagou e que a recorrida entregou nos cofres do Estado.

Sucedeu que estava em causa uma situação em que incumbia à ora recorrente o dever de liquidar e pagar o IVA em causa, devendo as faturas emitidas pela recorrida conter a menção de “IVA – autoliquidação”.

Assim, nem a recorrida devia ter emitido as faturas em discussão nestes autos nos termos em que o fez[9], nem a recorrente deveria ter aceite pagar as referidas faturas, desde logo porque a prejudicavam no montante da taxa aplicável e, sobretudo, porque aceitando as referidas faturas violava o seu dever de enquanto sujeito passivo de IVA proceder à liquidação do IVA, como legalmente lhe competia[10].

No caso em apreço, uma vez que a taxa de IVA que deveria ter sido autoliquidada pela ora recorrente era inferior à taxa que foi liquidada pela recorrida (veja-se o ponto 3.2.1.18 dos factos provados), houve liquidação a mais de IVA, sendo por isso facultativa a retificação da fatura que está na origem dessa situação jurídica, retificação que, em todo o caso, apenas se poderia processar no prazo de dois anos, prazo que estava ultrapassado na data da instauração da ação (veja-se o nº 3 do artigo 78º do CIVA).

Assim, face ao exposto, a ora recorrente não pode constranger a recorrida a proceder à retificação das faturas que aceitou pagar sem a menção de “IVA-autoliquidação”, devendo consequentemente confirmar-se a sentença recorrida.

As custas do recurso são da responsabilidade da recorrente porque decaíram totalmente as suas pretensões recursórias (artigo 527º, nºs 1 e 2, do Código de Processo Civil).

5. Dispositivo

Pelo exposto, os juízes subscritores deste acórdão, da quinta secção, cível, do Tribunal da Relação do Porto acordam em julgar totalmente improcedente o recurso de apelação interposto por **A..., Lda.** em 20 de junho de 2023 e, em consequência, em confirmar a sentença recorrida proferida em 12 de maio de 2023, nos segmentos impugnados.

Custas a cargo da recorrente pois que decaíram totalmente as suas pretensões recursórias, sendo aplicável a secção B, da tabela I, anexa ao Regulamento das Custas Processuais, à taxa de justiça do recurso.

O presente acórdão compõe-se de dezasseis páginas e foi elaborado em processador de texto pelo primeiro signatário.

Porto, 05 de fevereiro de 2024

Carlos Gil

Ana Paula Amorim

José Eusébio Almeida

[1] Segue-se, com alterações, o relatório da decisão recorrida.

[2] Notificada às partes mediante expediente eletrónico elaborado em 15 de maio de 2023.

[3] O teor deste parágrafo é o seguinte: “Por outro lado, resulta que a Autora não recorreu aos meios ao seu dispor para obter da Autoridade Tributária a devolução de imposto em excesso pago pela mesma.”

[4] O teor deste parágrafo é o seguinte: “É, ainda, de referir que a Autora não demonstra nem alega que não procedeu à dedução do valor do imposto pago nas declarações apresentadas após emissão das faturas, ao abrigo do estatuído no artigo 19º/1/a) do CIVA.”

[5] A ora recorrente instruiu a sua petição inicial com cópia do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de fevereiro de 2013, relatado pela Exma. Sra. Juíza Conselheira Fernanda Maçãs no processo nº 1079/12-30, acessível na base de dados da DGSI e que também enquadra um caso similar ao destes autos no nº 3 do artigo 78º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

[6] Doravante citado abreviadamente com o acrónimo CIVA.

[7] A alínea a) do nº 1 do citado artigo prescreve que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das

pessoas coletivas (IRC).

[8] Recorde-se que de acordo com o disposto no nº 1 do artigo 205º do Código de Procedimento e de Processo Tributário a duplicação de coleta não exige que a uma única pessoa seja imposto o tributo em duplicado.

[9] Esta afirmação contém uma margem de incerteza já que dada a fase processual em que foi proferida a decisão recorrida não foi objeto de prova toda a defesa da recorrida (vejam-se os artigos 14º a 28º da contestação) na medida em que, fazendo fé no alegado pela recorrida, nem todos os valores faturados poderiam beneficiar da taxa reduzida de IVA, alegações que o tribunal a quo comunicou à Administração Tributária e ao Ministério Público para os efeitos tidos por convenientes.

[10] Em termos de normalidade no relacionamento comercial é mais fácil à recorrente ter conhecimento da eventual isenção ou redução do IVA de que possa beneficiar do que à recorrida.