

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 317/2016-T

Tema: IVA – Regularizações; Créditos incobráveis.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Nuno Cunha Rodrigues e Luís Ricardo Farinha Sequeira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 09 de Junho de 2016, A..., SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA., com sede no Edifício ..., ..., ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Cascais sob o número único de matrícula e de pessoa colectiva ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IVA n.º 2016..., referente ao período de Dezembro de 2011, bem como do acto de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., no montante de € 264.486,57.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:
 - i. À data da regularização efectuada pela Requerente, as execuções instauradas contra as sociedades B..., Lda. e C... Lda., haviam sido

- já extintas por força do disposto no n.º 3 do art.º 832.º do CPC, na redacção em vigor à data, atenta a insuficiência de bens penhoráveis;
- ii. Comprovando-se a incobrabilidade dos créditos em momento prévio ao exercício do direito à regularização do imposto, não pode tal direito ser questionado ou negado pela Requerida;
 - iii. Encontra-se ainda provado nos autos que a Requerente foi notificada da extinção das referidas execuções, em virtude da insuficiência de bens penhoráveis, em momento anterior à data da regularização efectuada;
 - iv. O facto de as certidões apresentadas terem sido emitidas numa data posterior, é irrelevante, nem a Lei o exige, especialmente quando, à data da regularização, a Requerente estava, efectivamente, na posse de uma notificação emitida pela Agente de Execução destinada a dar conhecimento de que a execução havia sido extinta em virtude da insuficiência de bens penhoráveis;
 - v. Pelo que as regularizações efectuadas pela Requerente, na sequência da incobrabilidade dos créditos que detinha sobre as sociedades B..., Lda. e C... Lda., cumpriram o requisito previsto na alínea a) do n.º 7 do art.º 78.º do Código do IVA;
 - vi. Relativamente à regularização de IVA a favor da Requerente referente a créditos incobráveis detidos sobre as sociedades B..., Lda., C... Lda., D... Unipessoal, Lda., e E... Lda., nos termos do n.º 11 do art.º 78.º do Código do IVA, a regularização de IVA nos termos do n.º 7 do art.º 78.º do Código do IVA apenas precisa de ser comunicada ao adquirente quando este seja um sujeito passivo do imposto;
 - vii. À data em que a Requerente regularizou o imposto a seu favor, todas as sociedades acima indicadas já haviam cessado a sua actividade em sede de IVA, pelo que não podiam ser qualificadas como sujeitos passivos de IVA;

- viii. Em nenhum momento, logrou a Requerida demonstrar que as sociedades em questão, à data de Dezembro de 2011, preenchiam, efectivamente, os pressupostos previstos no art.º 2.º do Código do IVA, ou ainda que, sem prejuízo da entrega da declaração de cessação de actividade, não se verificavam os requisitos previstos no art.º 34.º do Código do IVA;
 - ix. De acordo com a Informação Vinculativa proferida no processo n.º..., com Despacho de 2 de Junho de 2010, uma vez cessada a actividade, nos termos do art.º 34.º do Código do IVA, os operadores económicos deixam de ser considerados como sujeitos passivos;
 - x. Pelo exposto, haverá que concluir que a liquidação de IVA, bem como a respectiva liquidação de juros compensatórios, ora impugnadas, são ilegais, na medida em que a regularização de IVA efectuada pela Requerente cumpriu todos os requisitos previstos no art.º 78.º do Código do IVA, devendo, em consequência, ser anuladas as liquidações em crise.
3. No dia 14-06-2016, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 16-08-2016, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 31-08-2016.
7. No dia 07-10-2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nos art.ºs 16.º/c) e 19.º do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT, prazo esse que foi prorrogado por igual período.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente encontra-se inscrita para o exercício da actividade principal de “Comércio de outros veículos automóveis”, CAE..., sendo, uma sociedade unipessoal cujo capital social de € 1.050.000,00 é unicamente detido pela F... SA (cfr. fls. 8 do RIT).
- 2- A Requerente é sujeito passivo não isento de IVA, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, e encontra-se enquadrada, para efeitos deste imposto, no regime de periodicidade mensal.
- 3- No âmbito do procedimento inspectivo desenvolvido pela DF de Lisboa, a AT verificou que o sujeito passivo declarou no “Campo 40 - Regularizações a favor do sujeito passivo” os montantes a seguir discriminados:

Campo 40 - Regularizações a favor do sujeito passivo

Período	Valor	Período	Valor
201101	80.649,14 €	201107	68.845,10 €
201102	31.202,05 €	201108	44.678,40 €
201103	18.264,37 €	201109	12.698,53 €
201104	12.717,72 €	201110	33.614,11 €
201105	38.399,91 €	201111	15.580,39 €
201106	29.718,18 €	201112	251.241,72 €

Total 637.609,62 €

- 4- No que respeita ao mês de Dezembro de 2011, a Inspeção Tributária considerou que os documentos de montante significativo estão relacionados com créditos incobráveis.
- 5- Entenderam os serviços de inspeção que os requisitos cumulativos para regularização de IVA, não foram cumpridos, pelo que o imposto deduzido no valor de € 229.174,75 não poderia, nos seu entender, ser fiscalmente aceite.
- 6- Do RIT consta, para além do mais, o seguinte;
“Ora, conforme foi exposto no enquadramento jurídico-fiscal, o CIVA permite que o IVA seja deduzido no que respeita a créditos considerados incobráveis quando:
 - i. O processo de execução esteja extinto por falta de bens penhoráveis; ou,

ii. Seja decretada insolvência.

E desde que em ambas as situações, sejam comunicados aos adquirentes dos bens e serviços (clientes) a anulação parcial ou total do imposto por eles anteriormente deduzido. Decorrente da análise aos elementos disponibilizados verifica-se que os requisitos cumulativos anteriormente referidos não se encontram cumpridos”.

7- Considerou a Autoridade Tributária que não foram cumpridos os requisitos cumulativos previstos no art.º 78.º do Código do IVA relativamente aos créditos incobráveis devidos pelos clientes da Requerente, de acordo com o seguinte quadro:

Cliente	Processo	Requisitos cumulativos do art.º 78.º do CIVA	
		N.º 7	N.º 11
B... Lda.	Execução	Não	Não
D... Unipessoal Lda	Execução	Sim	Não
C... Lda.	Execução	Não	Não
E... Lda.	Insolvência	Sim	Não

8- No que se refere à regularização do IVA referente a créditos incobráveis devidos pela sociedade D...– Unipessoal, Lda., no montante de € 483,86, vem dito no Relatório de Conclusões da Acção de Inspeção Tributária que o valor em questão não pode ser aceite para efeitos fiscais porque não se mostra cumprido o requisito previsto no n.º 11 do art.º 78.º do Código do IVA (comunicação ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, da anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada).

9- A sociedade D...– Unipessoal, Lda. cessou a sua actividade para efeitos de IVA em 30 de Setembro de 2011.

10- No Relatório de Conclusões da Acção de Inspeção Tributária, foi igualmente entendido que não se mostrava cumprido o requisito previsto no n.º 11 do art.º 78.º do Código do IVA no que se refere à regularização a favor da Requerente de IVA relativo a créditos incobráveis sobre a sociedade E..., Lda., no momento em que procedeu à regularização a seu favor de IVA no valor de € 978,89.

11- Em Dezembro de 2011, a sociedade E..., Lda. tinha já cessado a sua actividade para efeitos de IVA.

- 12-No que se refere à sociedade B..., Lda., vem referido no Relatório de Conclusões da Acção de Inspeção Tributária que a regularização de IVA efectuada pela Requerente a seu favor, no montante de € 226.339,59, não cumpriu os requisitos previstos nos n.ºs 7 e 11 do art.º 78.º do Código do IVA.
- 13-À data, não se encontrava informaticamente disponível a possibilidade de inserção, no registo informático de execuções, da extinção da execução intentada pela Requerente contra a referida sociedade, para cobrança do crédito a que se refere o IVA em questão, por inexistência de bens, porquanto o sistema informático apresentava a informação “*Utilizador sem acesso ao Registo de Execuções*” situação que se mantinha à data da instauração da presente acção arbitral tributária.
- 14- A Requerente apresentou, no decurso do procedimento de inspecção, uma certidão do 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de ..., datada de 3 de Agosto de 2011, relativa ao processo .../08.... T..., instaurado contra a sociedade B..., Lda., para cobrança do crédito a que se reporta o IVA supra-referido, da qual consta que naquele Tribunal corriam termos aqueles autos de execução comum, o montante da quantia exequenda e a certificação de que, até àquela data, não constava dos referidos autos que a exequente tenha recebido qualquer importância para pagamento total ou parcial da quantia em dívida.
- 15-Uma vez que a Autoridade Tributária não aceitou a certidão em questão, para efeitos de demonstração da extinção da instância em virtude da insuficiência ou inexistência de bens, a Requerente, juntou, aquando do Direito de Audição exercido no âmbito da inspecção, nova certidão, emitida pelo agente de execução nos referidos autos, datada de 07-12-2015, da qual consta que até àquela data, não constava dos referidos autos que a exequente tenha recebido qualquer importância para pagamento total ou parcial da quantia em dívida e que a execução se encontrava, à referida data, extinta por força do disposto no n.º 3 do art.º 832.º do CPC, na redacção em vigor à data dos factos.
- 16-Foi emitida nova certidão pelo Agente de Execução, datada de 7 de Junho de 2016, na qual consta que aquele “*MAIS CERTIFICA que não consta dos autos, até à presente data, que o exequente haja recebido qualquer importância para pagamento total ou parcial da quantia em dívida, encontrando-se a presente*

execução extinta por força do disposto no n.º3 do artigo 832.º do CPC, na redacção resultante das alterações instituídas pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de Novembro. Foram as partes devidamente notificadas para o efeito em 13-07-2011”.

- 17-Foi também emitida nova certidão pelo 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de ..., datada de 09 de Junho de 2016, sempre relativa ao processo .../08.... T..., da qual consta que naquele Tribunal corriam termos aqueles autos de execução comum, o montante da quantia exequenda, a certificação de que, até àquela data, não constava dos referidos autos que a exequente tenha recebido qualquer importância para pagamento total ou parcial da quantia em dívida, bem como que a execução tinha sido extinta por força do disposto no n.º 3 do art.º 832.º do CPC, na redacção em vigor à data dos factos, em 13-07-2011.
- 18-A sociedade B..., Lda. cessou a sua actividade para efeitos de IVA em 31 de Dezembro de 2010.
- 19-No que se refere à sociedade C..., Lda., entendeu-se no Relatório de Conclusões da Acção de Inspeção Tributária que a regularização de IVA efectuada pela Requerente a seu favor, no montante de € 1.372,41, não cumpriu os requisitos previstos nos n.ºs 7 e 11 do art.º 78.º do Código do IVA.
- 20-No âmbito do procedimento de inspeção, com intenção de demonstrar a incobrábilidade dos créditos detidos sobre a sociedade C... Lda., a Requerente apresentou certidão do 4.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de ..., de 17 de Agosto de 2011, relativa ao processo de execução n.º .../11....T..., instaurado contra a sociedade C..., Lda., para cobrança do crédito a que se reporta o IVA supra-referido, da qual consta que no referido Tribunal corriam termos aqueles autos de execução comum, o montante da quantia exequenda e a certificação de que, até àquela data, não constava dos referidos autos que a exequente tenha recebido qualquer importância para pagamento total ou parcial da quantia em dívida.
- 21-A Requerente juntou, aquando do Direito de Audição exercido no âmbito do procedimento de inspeção, nova certidão, mas emitida pelo Agente de Execução nos referidos autos, datada de 07-12-2015, da qual consta que até àquela data, não constava dos referidos autos que a exequente tenha recebido qualquer importância

- para pagamento total ou parcial da quantia em dívida e que a execução havia sido extinta por força do disposto no n.º 3 do art.º 832.º do Código de Processo Civil, vigente à data.
- 22- A Requerente juntou nova certidão judicial, emitida em 16 de Dezembro de 2015 da qual resulta que *“a execução foi extinta por força do disposto no n.º 3 do artigo 832.º do CPC, atenta a falta/inexistência de bens, não tendo ocorrido qualquer penhora de bens da Executada, extinção que foi notificada em 21/07/2011”*.
- 23- A sociedade C... Lda. cessou a sua actividade para efeitos de IVA em 22 de Março de 2011.
- 24- A extinção da execução n.º .../11....T..., em virtude da inexistência de bens penhoráveis, não consta do registo informático de execuções, verificando-se a mesma situação supra-referida em 13.
- 25- De tais correcções foi a Requerente notificada, para efeitos do exercício do direito de audição, em 25 de Novembro de 2015, através do Ofício n.º..., do Despacho do Exmo. Senhor Director de Finanças Adjunto (o “Projecto de Relatório”), proferido por delegação de competências, nos termos do qual se propunham diversas correcções em sede de IRC e IVA.
- 26- A Requerente apresentou, em 9 de Dezembro de 2015, o seu requerimento de Direito de Audição.
- 27- Subsequentemente, a Requerente foi notificada das conclusões finais do Relatório de Inspeção Tributária, o qual manteve a posição de que a Requerente deduziu indevidamente IVA no montante de € 229.174,75.
- 28- Em consequência das correcções promovidas pela Autoridade Tributária, foi a Requerente notificada da liquidação de IVA n.º 2016..., resultando da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016... imposto a pagar no valor de € 229.174,83.
- 29- A Requerente foi ainda notificada da respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., resultando da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016... juros a pagar no valor de € 35.311,74.
- 30- A Requerente pagou os montantes referidos, no dia 11 de Março de 2016.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Em especial, o ponto 11 da matéria de facto dada como provada, foi reiteradamente reafirmado pela Requerente, desde o procedimento de inspecção, até à presente acção arbitral, não tendo sido, em qualquer altura, posto em causa pela AT, que notoriamente dispõe de meios para, com facilidade, confirmar ou infirmar tal facto, pelo que ao abrigo do supra-referido artigo 110.º/7 do CPPT se considera o mesmo provado.

B. DO DIREITO

Conforme resulta do ponto 7 dos factos dados como provados, e do quadro ali inserido, que consta de fls. 31 do RIT, em causa nos presentes autos estão regularizações de IVA efectuadas pela Requerente, com fundamento em incobrabilidade dos créditos, relativamente aos seus clientes B... Lda., D... Unipessoal Lda, C... Lda. e E... Lda., tendo

a AT considerado que, em relação a todos eles, não se encontrava cumprido o disposto no n.º 11 do artigo 78.º do CIVA aplicável, e que, relativamente ao primeiro e terceiro, não se encontrava, igualmente, cumprido o disposto no n.º 7 do mesmo artigo.

É o seguinte o teor das normas em causa:

“7 — Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:

- a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;
- b) Em processo de insolvência quando a mesma seja decretada.
- c) Nos termos de acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação, em conformidade com o Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 201/2004, de 18 de Agosto.(...)

11 — No caso previsto no n.º 7 e na alínea d) do n.º 8 é comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada.”

*

Relativamente ao cumprimento do disposto na norma n.º 11 do artigo 78.º do CIVA aplicável, acima transcrita, entende a Requerente que não se verifica, alegando, em suma, que como os adquirentes dos bens ou serviços subjacentes ao IVA que regularizou tinham, à data da regularização, cessado a sua actividade para efeitos de IVA, não tinham, nessa mesma data, a qualidade de sujeito passivo de tal imposto, pelo que a comunicação ali prescrita não será imperativa.

Conforme decorre da matéria de facto assente, verifica-se que, efectivamente, no período em que a Requerente procedeu às regularizações todos os devedores em questão haviam já cessado a sua actividade para efeitos de IVA (cfr. pontos 9, 11, 18 e 23 da matéria de facto dada como provada).

Ora, ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se que assiste, nesta parte, razão à Requerente.

Não pondo em causa que a norma do artigo 78.º/11 do CIVA aplicável apenas consagra a obrigação de comunicação aí prevista a adquirentes de bens ou serviços que

sejam sujeitos passivo do imposto em causa¹, argumenta a AT que da cessação de actividade para efeitos de IVA, não decorre a falta de qualidade de sujeito passivo de IVA.

Assim, alega a AT que:

- A cessação de actividade em IVA não determina a extinção da empresa, a qual só se verifica no momento do encerramento da liquidação que precede a sua dissolução, o que significa que a sociedade mantém a personalidade jurídica e, nessa medida, está obrigada ao cumprimento das diferentes obrigações fiscais;
- Nos termos do art.19º nº6 da Lei Geral Tributária, as pessoas colectivas que cessem a actividade devem nomear um representante legal para efeitos tributários, devendo-se tal obrigação ao facto de a cessação de actividade não alterar a qualificação de uma entidade enquanto sujeito passivo, na acepção que lhe é dada pelo artigo 2.º do CIVA e pelo artigo 9.º da Directiva 2006/112/CEE, qualificação necessariamente prévia à situação de sujeição a obrigações declarativas.

Ressalvado uma vez mais o respeito devido, considera-se que os argumentos apresentados são insusceptíveis de sustentar a conclusão pela qual a Requerida pugna.

Com efeito, a circunstância de uma empresa não estar extinta, de manter a sua personalidade jurídica, de ter um representante fiscal e de manter (algumas) obrigações declarativas, não significa que ela tenha actividade.

Pelo contrário, a apresentação de uma declaração de cessação de actividade por uma empresa, aceite pela AT, indica que a mesma deixou de exercer qualquer actividade.

Ora, conforme a citação do Prof. Xavier de Basto, feita pela própria Requerida no ponto 63 da sua resposta, “O “sujeito passivo”, na acepção da directiva, engloba pois aquelas pessoas que, **por exercerem uma actividade económica**, praticam, e, provavelmente com carácter continuado, operações tributáveis.” (sublinhado nosso).

Ora, como se referiu, a apresentação de uma declaração de cessação de actividade, devidamente aceite pela AT, indica que a pessoa em causa, cessou de exercer qualquer

¹ Cfr. no sentido de que se restringe o “dever de comunicação ao adquirente que seja sujeito passivo de IVA”, o Ac. do STA de 25-06-2015, proferido no processo 0288/14, citado por ambas as partes.

actividade económica, e deixou de praticar, justamente, operações tributáveis, não sendo, por isso, sujeito passivo, na acepção quer da Directiva IVA, quer do CIVA, não obstante a tal, manifestamente, quer não extinção da empresa, quer a manutenção da personalidade jurídica, quer a existência de um representante fiscal, quer a manutenção de (algumas) obrigações declarativas.

E, se é verdade, como afirma a AT, que o TJUE tem entendido que o artigo 4.º, n.ºs 1 a 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma pessoa que tenha cessado uma actividade comercial mas continue a exercer alguma forma de actividade é considerada um sujeito passivo na acepção daquele artigo, o certo é que, no caso, aparte a declaração de cessação de actividade, e a sua aceitação pela AT, nada se apura mais, pelo que, se a AT, em ordem a fundar a correcção que operou, pretendia sustentar a obrigação da Requerente dar cumprimento ao disposto no artigo 78.º/11 do CIVA, deveria ter demonstrado que, não obstante a cessação de actividade para efeitos de IVA dos clientes da Requerente, estes continuavam a exercer algum tipo de actividade (como, por exemplo, pagar rendas ou outros encargos referentes ao local que serviu para o exercício da sua actividade).

Não obsta ao quanto se vem de referir a referência (descontextualizada) ao Acórdão do STA, de 20-01-2010, proferido no proc. n.º 0974/09, feita pela Requerida, já que o que ali está em causa é a qualidade de sujeito passivo, assumida numa factura, pressuposto da dedução do imposto nela contido, afirmando o STA, em tal aresto, que a qualidade de sujeito passivo decorre de qualquer das circunstâncias descritas no artigo 2.º do CIVA, sendo que, no presente caso, nenhuma dessas circunstâncias se demonstra, o que sempre seria necessário, face às declarações de cessação de actividade, e respectiva aceitação pela AT.

Não obsta, igualmente ao concluído, o decidido no Ac. do STA de 25-06-2015, proferido no processo 0288/14, também invocado pela Requerida, já que em tal caso, ao contrário do presente, não se encontra provado que o devedor insolvente tenha cessado a actividade para efeitos de IVA, o que justifica plenamente a conclusão daquele Supremo Tribunal, segundo a qual a comunicação a que alude o artigo 78.º/11 do CIVA deveria ser feita na pessoa do administrador de insolvência.

Também a argumentação, restrita à situação do cliente da Requerente “E..., Lda”, segundo a qual ao processo de liquidação da empresa é inerente a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do IVA, nomeadamente a alienação de bens da empresa, sujeita a imposto por força do disposto no artigo 1º, n.º 1 al. a), e artigo 3.º do respectivo Código, não procede no caso, atenta, uma vez mais, a comprovada cessação de actividade, já que nenhum elemento foi recolhido no sentido de que, efectivamente, se tenha dado a ocorrência desse tipo de operações.

De resto, e embora não se subscreva tal afirmação, como adiante se verá, a própria Requerida refere, no ponto 52 da sua Resposta, *“o artigo 78º do CIVA e os requisitos formais nele previstos visam efectivamente, de acordo com o princípio de neutralidade, projectar os efeitos da anulação de créditos/dívidas na esfera do credor e do devedor, permitindo, designadamente ao adquirente do bem a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada”*. Ora, um contribuinte, como acontece com os clientes da Requerente ora em questão, que tenha a sua actividade cessada para efeitos de IVA está impedido, por força dessa mesma cessação, de retirar quaisquer efeitos da comunicação que lhe fosse enviada, *“designadamente (...) a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada”*, pelo que a *ratio legis* surpreendida pela Requerida à norma em causa, comprovadamente não se realiza, no caso.

Deste modo, ao fundar as correcções efectuadas, e ora contestadas pela Requerente, na obrigação desta dar cumprimento ao disposto no artigo 78.º/11 do CIVA aplicável, sem que se mostrem demonstrados os pressupostos de tal norma, designadamente que os adquirentes dos bens ou serviços eram, à data da regularização, sujeitos passivos do imposto, incorreu o acto tributário objecto da presente acção arbitral tributária em erro nos respectivos pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo, nessa medida, ser anulado.

Relativamente aos clientes da Requerente B... Lda. e C... Lda., fundam-se, ainda, as correcções operadas e aqui contestadas pela Requerente, na violação do disposto no artigo 78.º/7 do CIVA aplicável, também já atrás transcrito.

Antes de prosseguir, refira-se que se subscreve o entendimento plasmado no RIT (cfr. ponto 6 dos factos dados como provados), e não contrariado subsequentemente pela Requerida, segundo o qual o requisito material pressuposto pela al. a) do n.º 7 do artigo 78.º referido, é o de que o processo de execução seja extinto por falta de bens penhoráveis, correspondendo a referência ao “registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil”, a uma forma de comprovação da extinção do processo de execução, porventura tida pelo legislador como a mais simples de obter e confirmar, mas sem prejuízo de outras forma de o demonstrar, sendo que, consabidamente, os registos são essencialmente formas de publicitação de factos e actos jurídicos.

Subscreve-se de igual modo, o entendimento da Requerida, contido no ponto 31 da sua Resposta nos autos, segundo o qual o legislador, com “*a possibilidade de deduzir o imposto referente a créditos considerados incobráveis em processo de execução, (...) visou garantir que a insuficiência patrimonial do executado ficasse demonstrada no processo de execução, provando-se a impossibilidade do pagamento dos créditos do exequente.*”.

Em ordem a ensaiar tal demonstração, a Requerente apresentou, inicialmente, duas certidões emitidas em 2011, das quais consta que corriam termos autos de execução comum, o montante da quantia exequenda e a certificação de que, até àquela data, não constava dos referidos autos que a exequente tenha recebido qualquer importância para pagamento total ou parcial da quantia em dívida.

Tal como entendeu a AT, considera-se que tais certidões são insuficientes para lograr a desmonstração que onerava a Requerente, ou seja, que o processo de execução tinha sido extinto por falta de bens penhoráveis, verificando-se a impossibilidade do pagamento dos créditos do exequente, já que nelas nada consta nesse sentido.

Posto isto, entende a Requerida, relativamente às duas situações em causa, que a Requerente não poderá fazer valer o direito que exerceu, “*pois a verificação dos requisitos do art.78º do Código do IVA deve ser prévia ao exercício do direito ali regulado.*”.

Sempre ressalvado o respeito devido, não se pode ratificar tal entendimento.

Efectivamente, uma coisa é o facto de que depende a legitimidade do exercício do direito, e outra será o meio de prova de tal facto. Ora, o direito da Requerente, como a própria Requerida o reconhece e se viu, que o processo de execução tinha sido extinto por

falta de bens penhoráveis, verificando-se a impossibilidade do pagamento dos créditos do exequente.

Ora, tal facto verificou-se, conforme inquestionavelmente as sucessivas certidões apresentadas pela Requerente dão conta, sendo, face aos factos dados como provados, inquestionável que os processos executivos relevantes se extinguiram a 13 e 21 de Julho de 2011, por falta de bens penhoráveis, sem que a Requerente haja sido paga de qualquer quantia.

Face a essa prova, não se poderá concluir por outra forma que não a legitimidade do exercício pela Requerente do seu direito à regularização do IVA por créditos incobráveis.

Com efeito, ao contrário do direito à dedução, relativamente ao qual o CIVA e a Directiva cindem o momento do nascimento do direito, do momento do seu exercício (cfr. artigos 22.º/1 a 3 do CIVA e artigos 167.º e 178.º da Directiva), tal já não ocorre relativamente à regularização por incobrabilidade dos créditos, onde o direito à mesma nasce com a verificação dos seus pressupostos, podendo ser exercido pelo seu titular quando o entender, desde que comprove aqueles, não se podendo, como se referiu já, confundir a verificação de tais pressupostos (que condiciona o surgimento do próprio direito), com a sua prova (que contende, meramente, com a demonstração da legitimidade do exercício daquele).

De resto, tal ocorre, ao contrário do que ambas as partes argumentam e do que acontece, por exemplo, com o mecanismo da dedução do imposto suportado a montante, uma vez que o regime em causa *não* é uma decorrência do princípio da neutralidade do IVA, conforme decorre do art.º 90.º da Directiva IVA, dispõe que:

“1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.”

Deste artigo da Directiva que no caso de não pagamento total ou parcial do preço, os Estados Membros podem *não* reduzir o valor tributável, ou seja, e em suma, recusar a devolução do IVA relativo a créditos incobráveis.

Não foi essa a opção do legislador português, mas tal não obsta, antes reforça, que no mecanismo de regularização de IVA por incobrabilidade dos créditos, a que se refere o art.º 78.º/7 do CIVA, não está em causa a neutralidade do IVA, já que se assim fosse não seria permitido aos Estados Membros não reduzir ou eliminar o valor tributável, nos casos de pagamento parcial ou não pagamento do preço.

A faculdade em causa conferida pela Directiva aos Estados Membros, explicar-se-á porquanto, nas situações em questão, se tratará apenas de definir se é o Estado ou o emitente da factura quem fica com o prejuízo da incobrabilidade do imposto facturado, uma vez que tal imposto, facturado mas não cobrado, terá sido (num quadro de normalidade) objecto de dedução pelo (ou mesmo de reembolso ao) devedor inadimplente da factura, e, portanto, seja o Estado seja o emitente da factura, haverá sempre, a final, um prejudicado com a incobrabilidade do crédito e respectivo imposto.

Não se pode, assim, perder de vista que a regularização de IVA por incobrabilidade de créditos, tem em vista, unicamente, a devolução ao sujeito passivo de imposto que facturou mas que não lhe foi possível cobrar, situação que decorre de uma opção nesse sentido feita pelo Estado Português (porventura justificada pelo peso com que os sujeitos passivos já arcam no mecanismo de liquidação e cobrança do IVA), pelo que estará apenas em causa que a AT se assegure, com a segurança necessária, de que o crédito se tornou, efectivamente, incobrável, na data em que o sujeito passivo operou a regularização.

No caso, e como se disse já, face aos factos provados, inexistem quaisquer dúvidas que os processos executivos para cobrança dos créditos subjacentes ao imposto regularizado, relativos aos clientes da Requerente B... Lda. e C... Lda, se extinguiram a 13 e 21 de Julho de 2011, por falta de bens penhoráveis, sem que a Requerente haja sido paga de qualquer quantia.

Deste modo, haverá que concluir pela legalidade das regularizações em questão, e pela ilegalidade das correcções que as afastaram, que devem ser anuladas, procedendo, igualmente, nesta parte o pedido arbitral.

Face ao decidido, fica prejudicado o conhecimento do vício de falta de fundamentação, incidentalmente suscitado pela Requerente nos seus articulados.

*

Cumula a Requerente, com o pedido anulatório dos actos tributários objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Face à procedência do pedido anulatório, deverão ser restituídas as quantias que, relativamente aos actos tributários anulados, se venham a verificar como pagas pela Requerente, se necessário em execução de sentença.

No caso em apreço, contudo, não se pode afirmar que a ilegalidade dos actos de liquidação, cuja quantia a Requerente pagou, respeitante ao IVA regularizado é totalmente imputável à Requerida.

Com efeito, como se apontou atrás, as certidões inicialmente apresentadas pela Requerente não documentavam, devidamente, os pressupostos das regularizações por si efectuadas relativamente aos clientes Requerente B... Lda. e C... Lda, sendo que apenas após a prática dos actos de liquidação é que a Requerente obteve e apresentou certidões comprovativas de que, aquando de tais regularizações, os processos executivos dos créditos subjacentes haviam sido arquivados por inexistência de bens penhoráveis.

Deste modo, apenas parcialmente a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável à Requerida, concretamente no que diz respeito ao imposto relativo aos clientes da Requerente D... Unipessoal Lda, e E... Lda..

Consequentemente, a Requerente tem, nessa parte direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT. Os juros indemnizatórios são devidos, desde a data dos pagamentos que se mostrem efectuados, e calculados com base no respectivo valor, até à sua integral devolução à Requerente, à taxa legal, nos termos dos artigos, artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (sem prejuízo das eventuais alterações posteriores da taxa legal).

Deverá a Requerida dar execução ao presente acórdão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir ao Requerente e calcular os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento indevidamente feito, até ao processamento da nota de crédito, em que são incluídos.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de acto de liquidação de IVA n.º 2016..., referente ao período de Dezembro de 2011, bem como do acto de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., no montante de € 264.486,57;
- b) Condenar a Requerida a restituir à Requerente os montantes indevidamente pagos por força dos actos de liquidação anulados, acrescidos dos juros indemnizatórios devidos, contados desde a data do pagamento, sobre o valor de €1.462,75, sem prejuízo do disposto no artigo 43.º/3/b) da LGT, relativamente ao remanescente;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 264.486,57, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.896,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 6 de Janeiro de 2017

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Nuno Cunha Rodrigues)

O Árbitro Vogal

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)