

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 635/2017-T

Tema: IVA – Créditos Incobráveis – Regularizações – Art. 78.º do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15 de fevereiro de 2018, Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Dra. Sílvia Oliveira e Dra. Magda Feliciano (árbitros vogais), acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva número..., com sede no ..., s/n, freguesia de ..., concelho de ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Neste âmbito, a Requerente pretende a declaração de ilegalidade e anulação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, de 31 de agosto de 2017, que recaiu sobre os atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e de juros compensatórios [e de mora¹] praticados pela Requerida (“AT”), referentes aos meses de maio a outubro de 2016, na importância global de € 86.275,07. Peticiona também a anulação destes atos de liquidação, com a consequente restituição das importâncias pagas,

adicionadas de juros indemnizatórios, ou a indemnização pelos encargos incorridos com a prestação e manutenção de garantias nos processos de execução fiscal conexos.

Como fundamento da sua pretensão a Requerente alega, em síntese, os seguintes vícios:

- (a) A notificação do despacho de indeferimento impugnado é omissa na especificação dos atos de delegação e subdelegação de competências ao abrigo dos quais o Chefe de Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da Direção de Finanças de ... indeferiu a Reclamação Graciosa, pelo que tal notificação é nula de acordo com os artigos 151.º, n.º 1, alínea a) e 162.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”) e 39.º, n.º 12 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”);
- (b) Incompetência do autor do ato [despacho de indeferimento] para apreciar e decidir a Reclamação Graciosa, vício gerador de anulabilidade, nos termos dos artigos 75.º, n.º 1 e 99.º, alínea b) do CPPT;
- (c) Os atos tributários em crise resultaram apenas da análise dos elementos da Requerente no âmbito de uma inspeção interna e, segundo o artigo 34.º, n.º 1 do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (“RCPIT”), deveria ter sido realizado um procedimento inspetivo externo e não meramente interno, conforme definidos no artigo 13.º do RCPIT. Uma vez que os atos de liquidação controvertidos são consequentes a procedimento de inspeção ilegal, padecem de igual modo, de invalidade;
- (d) Violação de lei por erro nos pressupostos atenta:

¹ A Requerente, apesar de empregar apenas a locução juros compensatórios ou a abreviatura “JC”, impugna as liquidações de juros de mora, pois identifica como objeto do processo os atos tributários (pelo seu número, data e valor) que liquidam esses juros.

- (i) A invocação de requisitos que apenas passaram a constar da lei em momento posterior ao dos factos tributários objeto da ação, relativos a créditos vencidos antes de 31 de dezembro de 2012, e inerente violação do regime transitório previsto no artigo 198.º, n.ºs 6 e 7 da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (“LOE 2013”), do artigo 12.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) e do princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”);

Neste contexto, a alteração do artigo 78.º do Código do IVA, pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (“LOE 2015”), que passou a prever que a regularização de IVA só deva ter lugar após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, apenas entrou em vigor em 1 de janeiro de 2015, sendo que os créditos aqui em causa venceram-se entre janeiro de 2011 e fevereiro de 2012. Acresce que a alteração em causa não reveste carácter interpretativo ou clarificador da lei anterior, mas sim inovador, pelo que a imposição de um tal pressuposto à situação concreta não pode deixar de se considerar retroativa;

- (ii) A exigência, por parte da AT, de elementos constitutivos do direito à regularização do IVA que não têm suporte legal, baseados apenas em meros ofícios-circulados (n.º 30161, de 8 de julho de 2014), e consequente violação dos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias (*cf.* artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i) e 266.º, n.º 2 da CRP, 8.º, n.º 1 e 55.º da LGT e 3.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”));
- (iii) A não observância pela AT da sua própria doutrina interpretativa e do disposto no artigo 68.º-A, n.º 2 da LGT, que determina não serem invocáveis retroativamente perante os contribuintes orientações – no

caso as do ofício-circulado n.º 30161, de 8 de julho de 2014 – que não estavam em vigor no momento do facto tributário, atentando contra os princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da proteção da confiança (cf. artigos 68.º-A da LGT, 55.º do CPPT, 10.º do CPA e 266.º, n.º 2 da CRP); e

(iv) A circunstância de a Requerente se encontrar em situação de crédito de imposto nos períodos em causa, superior ao valor do imposto liquidado, pelo que não poderiam ter sido emitidas liquidações adicionais de IVA, mas apenas diminuído o valor do crédito de imposto. Daqui deriva ainda não serem devidos juros compensatórios, por inexistir prestação tributária em falta e por não ser imputável, a título de culpa, uma infração à Requerente.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

O Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo as signatárias, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT.

As partes, oportunamente notificadas, não manifestaram vontade de recusar as designações e o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 15 de fevereiro de 2018, de acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT e os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

A Requerida apresentou resposta e juntou o processo administrativo. Considera que o pedido de pronúncia arbitral deve improceder, com a conseqüente absolvição do pedido, fundamentalmente porque entende não ser retroativa a aplicação da redação do artigo 78.º do Código do IVA introduzida pela LOE para 2015, que passou a exigir, para efeitos de regularização de IVA, o “*trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de*

créditos”. Segundo a AT, esta modificação tem natureza interpretativa da anterior versão da lei, que se referia a uma (outra) fase da tramitação do processo de insolvência – a homologação da deliberação da assembleia de credores –, ato que o CIRE não previa, destinando-se a colmatar esta “*lacuna*” da lei.

Não tendo sido suscitadas exceções e constatando este Tribunal que a matéria de facto relevante não é passível de prova testemunhal, foi dispensada a reunião a que faz referência o artigo 18.º do RJAT e a inquirição das testemunhas da Requerente.

As partes foram notificadas para alegações facultativas e da data limite para a prolação da decisão, que se fixou em 30 de junho de 2018, com advertência da Requerente para, até essa data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD, o que veio a fazer em 8 de maio de 2018.

A Requerente apresentou alegações em 24 de abril de 2018, mantendo na essência os argumentos que constam da p.i., não tendo a Requerida exercido tal faculdade.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades, não tendo sido suscitadas questões prévias.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

A. A sociedade A..., S.A., adiante Requerente, encontra-se registada na Conservatória do Registo Comercial de ..., desde 21 de janeiro de 1977, exercendo a título principal a atividade de engenharia hidráulica (CAE 42910) e, acessoriamente, de fabricação de betão pronto (CAE 23630), construção de estradas e pistas de aeroportos (CAE 42110) e extração de saibro, areia e pedra britada (CAE 8121), e está enquadrada como sujeito passivo de IVA no regime normal – *cf.* Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), constante do processo administrativo (“PA”).

B. No âmbito da atividade desenvolvida, a Requerente efetuou diversos fornecimentos de agregados ao seu cliente, B..., S.A., faturados no período compreendido entre setembro de 2010 e outubro de 2011 – *cf.* RIT e documento 6 junto pela Requerente.

C. As faturas relativas aos fornecimentos à B..., S.A. continham IVA no valor de, pelo menos, € 119.869,49 e o respetivo pagamento devia ser efetuado no prazo de 120 dias, pelo que se venceram no período que medeia entre janeiro de 2011 e fevereiro de 2012 – *cf.* RIT e documento 6 junto pela Requerente.

D. Estas faturas não foram pagas – *cf.* RIT e documentos 7, 9 e 10 juntos pela Requerente.

E. A B..., S.A. foi declarada insolvente por sentença de 7 de novembro de 2014, do Tribunal da Comarca de Aveiro, ...– Inst. Central –...S. Comércio – J1, proferida no processo n.º .../14...T8OAZ, que transitou em julgado em 16 de dezembro de 2014 – *cf.* RIT e documento 7 junto pela Requerente.

F. Consta da sentença que declarou a insolvência que o tribunal dispensou “*a realização da assembleia de credores (cfr. Artigo 36º, nº 1, alínea n) do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas), devendo, por isso, os autos prosseguir para a fase de liquidação dos bens (artigo 158º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas)*” – *cf.* documento 10 junto pela Requerente.

G. Em 27 de junho de 2016, a Requerente obteve certidão judicial, com nota de trânsito em julgado, referente aos autos de insolvência da sociedade B..., S.A. referidos na alínea anterior (processo n.º .../14...T8OAZ). Esta certidão menciona ainda que o Administrador da Insolvência, no âmbito do processo de Reclamação de Créditos apenso aos autos, reconheceu à Requerente um crédito no valor de € 824.093,01, não constando desses autos, até àquela data, que a mesma houvesse recebido qualquer quantia para pagamento total ou parcial desse crédito – *cf.* RIT e documento 7 junto pela Requerente.

H. A Requerente comunicou à sociedade B..., S.A. e bem assim ao Administrador da Insolvência desta, C..., por cartas datadas de 28 de junho de 2016 e remetidas a 30 de junho, que iria proceder à regularização a seu favor, de IVA na importância de € 85.151,16, na declaração de junho de 2016, por considerar incobrável a quantia de € 470.895,70 relativa a faturas por si [Requerente] emitidas e não pagas pela B..., S.A. – *cf.* RIT e documento 8 junto pela Requerente.

I. Em 30 de junho de 2016, o Revisor Oficial de Contas, D..., da sociedade de Revisores Oficiais de Contas “E..., SROC” emitiu certificação confirmativa do preenchimento das condições previstas no artigo 78.º, n.º 9 do Código do IVA, relativa aos créditos incobráveis na titularidade da Requerente, e do valor global dos mesmos, na importância de € 662.471,09, cujo IVA corresponde a € 119.869,49, considerando que a

Requerente já havia anteriormente regularizado a seu favor IVA no valor de € 34.718,23, a certificação conclui que subsiste por regularizar o valor de IVA remanescente, de € 85.151,26 – *cf.* RIT e documento 9 junto pela Requerente.

J. Em 6 julho de 2016, a Requerente submeteu a Declaração Periódica de IVA referente ao período mensal de maio de 2016, na qual inscreveu no campo 40 do quadro 6 a regularização de IVA a seu favor, no montante de € 85.216,48, e apurou um crédito de imposto a recuperar de € 67.223,84 – *cf.* RIT e documento 11 junto pela Requerente.

K. Nos meses subsequentes, de junho a outubro, a Requerente reportou nas Declarações Periódicas de IVA submetidas (campo 96), créditos de IVA a recuperar, nas seguintes importâncias:

- DP de junho de 2016 - € 42.823,35
- DP de julho de 2016 - € 27.487,04
- DP de agosto de 2016 - € 38.726,19
- DP de setembro de 2016 - € 10.033,67
- DP de outubro de 2016 - € 37.775,05

– *cf.* documento 11 junto pela Requerente.

L. Na sequência da regularização de IVA efetuada na Declaração Periódica de maio de 2016, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ... notificaram a Requerente, por ofício datado de 14 de setembro de 2016 (ofício n.º...), para que esta remetesse os seguintes elementos, ao abrigo do princípio da colaboração:

“

- a) *Cópia da certidão judicial que certifique o teor da sentença de verificação e graduação de créditos e a data do respetivo trânsito em julgado, a identificação do credor, o crédito reconhecido e respetivo montante;*
- b) *Cópia da certificação por revisor oficial de contas prevista no n.º 9 do artigo 78.º do CIVA;*

- c) Comprovativo da comunicação ao adquirente do bem ou serviço prevista no n.º 11 do artigo 78.º do CIVA;*
- d) Extrato [da] conta corrente do cliente A..., S.A. referente ao(s) período(s) da(s) fatura(s) alvo da regularização anteriormente mencionada;*
- e) Relação/mapa com a discriminação, das faturas, datas, valores líquidos e valores do IVA, alvo da referida regularização [caso esta relação/mapa não conste dos elementos solicitados na alínea c)];*
- f) Cópias das faturas anteriormente mencionadas (no máximo de 3 exemplares)”*

– *cf.* RIT e Anexo 1.

M. A Requerente procedeu ao envio dos elementos solicitados em 20 de setembro de 2016 – *cf.* RIT e Anexo 2.

N. Em 25 de outubro de 2016, foi dado início a um procedimento de inspeção interno, de âmbito parcial (IVA), ao período de maio de 2016, pela Ordem de Serviço OI2016..., para verificar o cumprimento das obrigações de regularização do IVA no âmbito do processo de insolvência da sociedade B..., S.A. – *cf.* RIT.

O. Em 7 de novembro de 2016, foi remetido à Requerente ofício de notificação (ofício n.º .../...) para exercício, no prazo de 15 dias, do direito de audição, relativamente ao Projeto de Correções do Relatório de Inspeção, que propunha a correção do IVA regularizado/deduzido pela Requerente no valor de € 85.216,48, com referência ao período declarativo de maio de 2016, por não estarem observados todos os requisitos exigidos pela alínea b) do n.º 7 e n.ºs 9 a 11 do artigo 78.º do Código do IVA – *cf.* Projeto de Correções, ofício de notificação e registo postal constantes do PA.

P. Em 24 de novembro de 2016, a Requerente exerceu o direito de audição, no qual solicita a alteração do Projeto de Correções no sentido de ser considerada correta a regularização de IVA efetuada, por estarem verificados os pressupostos legais aplicáveis à data – *cf.* direito de audição constante do PA.

Q. Subsequentemente a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) que manteve as correções propostas, com despacho concordante, de 29 de novembro de 2016, do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., por delegação do Diretor de Finanças, conforme ofício n.º..., datado de 2 de dezembro de 2016, remetido pela Direção de Finanças de ...– cf. RIT, documento 1 junto pela Requerente e PA.

R. O RIT preconiza a correção ao IVA regularizado pela Requerente, no montante de € 85.216,48, com base nos fundamentos que *infra* se transcrevem parcialmente:

“(...) face ao Ofício Circulado n.º 30161/2014, datado de 8 de julho de 2014, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira – Área de Gestão Tributária – IVA, passou a estabelecer-se que nos casos de insolvência de carácter pleno, o momento relevante para o início do prazo de regularização por parte dos credores é o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos. Este entendimento resulta do facto de não estar prevista no CIRE a homologação de nenhuma das deliberações possíveis no quadro do artigo 156.º do CIRE e, em consequência, a segunda parte da referida alínea b) necessitar de clarificação por parte do legislador.

É certo que este entendimento se refere quanto à alínea b) do n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA, contudo admitimos que tal entendimento também vigore para efeitos das regularizações ao abrigo do artigo 78.º do CIVA, pois a redação da alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º é igual à redação da alínea b) do n.º 4 do artigo 78.º-A.

A partir de 1 de janeiro de 2015 este normativo foi alterado (clarificado) com a publicação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (OE2015), passando a constar o entendimento previsto no referido Ofício Circulado n.º 30161/2014, datado de 2014-07-08. Ou seja,

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

(...)

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do mesmo Código;

[...]

Aquela incobrabilidade considera-se verificada na data do trânsito em julgado da sentença (de insolvência).

[...]

*Os contribuintes que tenham créditos sobre o insolvente podem regularizar a seu favor o valor do IVA correspondente ao montante da faturação que tenha ficado por pagar, **após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos** (conforme Ofício Circulado nº 30161/2014 e alterações decorrentes do OE2015), devendo estar na posse da correspondente certidão judicial que certifique o teor da sentença e a data do respetivo trânsito em julgado, a identificação do credor, os créditos reconhecidos e respetivos montantes.*

*Deste modo, perante o anteriormente exposto verifica-se que relativamente ao crédito considerado incobrável em resultado do processo de insolvência da sociedade B..., S.A. (Processo nº .../14...T8OAZ), cuja sentença de insolvência havia sido proferida a 6 de novembro de 2014 e transitada em julgado a 16 de dezembro de 2014, **o momento relevante para o início do prazo de regularização do imposto por parte dos credores é o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, conforme resulta do Ofício Circulado nº 30161/2014, datado de 8 de julho de 2014 (anterior à data da sentença de insolvência)**, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira – Área de Gestão Tributária – IVA. Por sua vez, aquando da dedução do imposto a favor da sociedade A..., S.A. efetuada na declaração periódica de IVA relativa ao mês de*

maio de 2016, o momento relevante para o início do prazo de regularização do imposto por parte dos credores é igualmente o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, conforme resulta da alteração (clarificação) decorrente do OE2015 na referida alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA.

Conforme resulta da tramitação processual daquele pedido de insolvência (Processo n.º .../14...T8OAZ), até ao momento não foi proferida sentença de verificação e graduação de créditos (nem consequentemente o seu trânsito em julgado).

Nestes termos, estaria legalmente vedada à sociedade A..., S.A. a possibilidade de regularização (dedução) do imposto a seu favor no referido período mensal 2016/05, pois não se encontravam verificados todos os requisitos legais dos quais depende a legalidade da dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis nos termos da referida alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA.

[...]

Assim, será de proceder ao expurgo do montante de €85.216,48 inicialmente relevado no Campo 40 da DP do IVA apresentada para o período mensal 2016/05.

[...]”

– cf. RIT.

S. A Requerente foi notificada das liquidações de IVA e de juros compensatórios identificadas no quadro *infra*:

Período	Nº Liquidação	Natureza	Data	Montante (EUR)
201605	2016 ...	IVA	13-12-2016	17.992,64
	2016 ...	JC		278,02
201606	2016 ...	IVA	13-12-2016	24.400,49

	2016 ...	JM		438,76
201607	2016 ...	IVA	13-12-2016	15.336,31
	2016 ...	JM		204,12
201608	2016 ...	IVA	13-12-2016	14.733,84
	2016 ...	JM		137,69
201609	2016 ...	IVA	13-12-2016	2.719,53
201610	2016 ...	IVA	23-12-2016	10.033,67
TOTAL				86.275,07

– cf. documento 3 junto pela Requerente e PA.

T. Em discordância com estas liquidações, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, remetida por via postal, em 10 de abril de 2017, para o Serviço de Finanças da ..., que foi autuada e tramitada na Direção de Finanças de ... sob o n.º ...2017... – cf. documento 4 junto pela Requerente e PA.

U. A Reclamação Graciosa foi indeferida, conforme notificação da decisão final constante do ofício n.º..., datado de 4 de setembro de 2017, da Direção de Finanças de ..., na sequência da anterior notificação da Requerente para exercício do direito de audição que não foi por esta exercido – cf. documentos 1 e 2 juntos pela Requerente e PA.

V. Os fundamentos para o indeferimento da Reclamação Graciosa são idênticos aos que constam do RIT, acrescentando dois argumentos adicionais: o primeiro no sentido de que o procedimento interno foi adequado, pois visou a comprovação formal das declarações do sujeito passivo e não uma atividade propriamente fiscalizadora, e o segundo relativo aos juros compensatórios, no sentido da manutenção da respetiva liquidação por estarem reunidos os respetivos pressupostos, *i.e.*, o atraso (retardamento) na liquidação e a culpa do contribuinte, de acordo com o artigo 35.º da LGT – cf. documentos 1 e 2 juntos pela Requerente e PA.

W. O despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, datado de 31 de agosto de 2017, foi proferido pelo Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Tributária –

Contencioso, da Direção de Finanças de ... com a menção “*Por subdelegação da Diretora de Finanças Adjunta de ... O Chefe de Divisão em regime de substituição*” aderindo ao projeto de decisão fundamentado e previamente comunicado à Requerente – *cf.* documentos 1 e 2 juntos pela Requerente e PA.

X. Não foi proferida, até ao momento, sentença de verificação e graduação de créditos nos autos de insolvência acima referidos (alínea E) que correram termos no Tribunal da Comarca de Aveiro, ...– Inst. Central –... S. Comércio – J1, sob o n.º .../14... T8OAZ – *cf.* documentos 7 e 9 juntos pela Requerente e RIT.

Y. Em 5 de dezembro de 2017, a Requerente apresentou pedido de constituição do Tribunal Arbitral no sistema informático do CAAD.

FACTOS NÃO PROVADOS E MOTIVAÇÃO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de Direito, nos termos do artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

A Requerente não provou ter pago as liquidações de IVA e de juros, compensatórios e de mora, impugnadas nos autos, ou que tenha prestado garantia bancária para sustentar eventuais processos de execução fiscal.

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

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos.

2. DO DIREITO

2.1. Delimitação das questões a decidir

A principal questão substantiva que importa apreciar e decidir respeita à aferição no caso concreto dos pressupostos do regime de regularização do IVA previstos no artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código deste imposto, respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência, na redação aplicável à data dos factos, tendo em conta a sucessão de leis no tempo ocorrida entre 2012 e 2015 e as questões suscitadas relativas à natureza inovadora (não interpretativa) das alterações legais, da violação do regime transitório previsto no artigo 198.º, n.ºs 6 e 7 da LOE2013 e dos princípios da não retroatividade das normas fiscais, da legalidade, da tipicidade e da proteção da confiança.

Adicionalmente, foram colocados à apreciação deste Tribunal os vícios de seguida enumerados, de que cumpre conhecer, exceto na medida em que a sua decisão fique prejudicada pela solução dada aos antecedentes:

- (a) Nulidade do ato de notificação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa;
- (b) Incompetência do autor do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa;
- (c) Preterição de procedimento inspetivo externo obrigatório e consequente vício de violação de lei dos atos de liquidação;
- (d) Violação de lei, relativamente à não consideração dos créditos de IVA reportados mensalmente pela Requerente;
- (e) Ausência de imputação (a título) de culpa passível de fundar a liquidação de juros compensatórios.

Por fim, o Tribunal tem de pronunciar-se sobre o pedido de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, ou, em alternativa, sobre a prestação indevida de garantia e consequente indemnização por encargos incorridos com a mesma, nos termos do artigo 53.º da LGT.

2.2. Sobre a nulidade da notificação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa

A Requerente preconiza a nulidade da notificação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, por esta [notificação] ser omissa na especificação dos atos de delegação e subdelegação de competências ao abrigo dos quais o Chefe de Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da Direção de Finanças de ... indeferiu a Reclamação Graciosa. Para tanto, invoca o disposto nos artigos 151.º, n.º 1, alínea a) e 162.º, n.º 1 do CPA e 39.º, n.º 12 do CPPT.

Importa notar que as regras sobre a notificação dos atos administrativos contidas no CPA e dos atos tributários contidas no CPPT não são as mesmas, conforme oportunamente salientado pela jurisprudência do STA (*cf.* acórdão proferido no processo n.º 0309/14, de 28.01.2015). Assim, a aplicação do CPA, a título de direito subsidiário, não é automática e depende de um conjunto de condições, que supõem, desde logo, uma falta de regulação (lacunar) do CPPT que na presente situação não se verifica.

Com efeito, dispõe este compêndio tributário no artigo 39.º, n.º 12:

“12 - O ato de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do ato e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data.”

No caso concreto, a notificação do despacho de indeferimento controvertido contém a menção *“Por subdelegação da Diretora de Finanças Adjunta de ... O Chefe de Divisão em regime de substituição”* e indica os demais elementos contidos na previsão da norma adjetiva tributária, pelo que não ocorre a suscitada “nulidade” da notificação.

Porém, sempre se dirá que, mesmo que esse argumento procedesse, não poderia produzir o efeito pretendido pela Requerente de ilegalidade e anulação dos atos tributários

de primeiro e segundo graus, *i.e.*, das liquidações e do despacho de indeferimento, que constituem o objeto deste processo, pois as notificações pretendem assegurar aos interessados o conhecimento “*pessoal, oficial e formal dos atos*” e são configuradas como um requisito de eficácia ou de oponibilidade subjetiva dos atos impositivos, categoria em que se integram os atos tributários². Este enquadramento é sufragado pela jurisprudência do STA, referindo-se a título ilustrativo os Acórdãos proferidos nos processos n.ºs 0128/18, de 18 de abril de 2018, e 309/14, de 28 de janeiro de 2015.

Desta forma, não sendo a especificação dos atos de delegação ou subdelegação de competências uma condição de validade dos atos notificados, improcede, neste segmento, a arguição da Requerente.

2.3. Sobre a incompetência do autor do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa

A segunda alegação da Requerente respeita ao vício formal de incompetência, alicerçado no disposto no artigo 75.º, n.º 1 do CPPT, segundo o qual “*Salvo quando a lei estabeleça em sentido diferente, a entidade competente para a decisão da reclamação graciosa é o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço*”, concluindo que o ato [de indeferimento da Reclamação Graciosa] teria de ser praticado pelo Diretor de Finanças de

No entanto, o enquadramento da Requerente não parece ter em devida conta o artigo 75.º, n.º 4 do CPPT, que contempla a faculdade de delegação e subdelegação de poderes, permitindo a outro órgão que pratique o ato (cuja disciplina consta dos artigos 44.º e 46.º do CPA), nem o regime de substituição de órgãos, em que o órgão substituto, nos termos da lei, exerce como “*competência própria e exclusiva os poderes do órgão*

² MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES, J. PACHECO DE AMORIM, Código do Procedimento Administrativo Comentado, 2.ª Edição, Almedina, 2003, pp. 347 e segs.. O novo CPA regula a matéria das notificações nos artigos 110.º a 114.º não alterando a sua configuração como requisito de eficácia (e não de validade) dos atos objeto de notificação.

substituído, suspendendo-se a aplicação da norma atributiva da competência deste último” (cf. artigo 43.º do CPA).

Efetivamente, a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa em apreciação foi tomada ao abrigo de ambos os mencionados regimes, de subdelegação de poderes e de substituição, como se constata da menção aposta na assinatura para identificação do seu autor: *“Por subdelegação da Diretora de Finanças Adjunta de ... O Chefe de Divisão em regime de substituição”*. Assim, apesar de o órgão decisor não dispor de uma competência originária, seja revogatória (de atos válidos), seja anulatória (de atos inválidos), não deixa de ser competente, por via derivada, com base em habilitação legal e nos atos de delegação e subdelegação de poderes.

De salientar, ainda, que a pretendida invalidade da decisão de indeferimento que recaiu sobre a Reclamação Graciosa, não permite concluir sobre a definição da relação jurídico-tributária objeto da ação que, em última análise, visa a anulação dos atos dispositivos primários, as liquidações adicionais. Assim, ainda que a decisão de indeferimento fosse inválida por incompetência do seu autor, posição que não se sufraga, esta circunstância não conduziria à invalidade dos atos de liquidação. À face do exposto, improcede o vício de incompetência suscitado pela Requerente.

2.4. Sobre a obrigatoriedade de uma inspeção externa

Da análise do artigo 13.º do RCPIT resulta que a distinção entre procedimento interno e externo, assenta em dois critérios fundamentais, a saber:

- (a) O lugar da sua realização, que pode ser nos serviços da AT ou (total ou parcialmente) nas instalações dos sujeitos passivos; e
- (b) A interação da AT com os contribuintes, sendo que no primeiro caso (interno) se assume a ausência de contactos externos, realizando-se a inspeção exclusivamente através da análise formal e de coerência dos documentos e, no segundo (externo), esses contactos são inerentes ao procedimento.

A teleologia e razão de ser das inspeções internas, efetuadas exclusivamente no seio da AT “*através da análise formal e de coerência dos documentos*”, é, tanto quanto possível, a não perturbação e ingerência na vida e atividade comercial dos sujeitos passivos, inerentes à prática de atos de inspeção externa.

Ao contrário do que parece inferir a Requerente, o procedimento interno não representa uma diminuição de garantias dos sujeitos passivos. Este reveste um carácter menos formal e mais célere, precisamente em virtude das suas características não intrusivas, pelo que não lhes é aplicável o princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo que se verifica no caso da inspeção externa, dado o acrescido potencial de lesividade desta última³.

O principal objetivo é, pois, o de evitar “*que um mesmo contribuinte ou obrigado tributário seja sobrecarregado com os incómodos que as ações de fiscalização externas são suscetíveis de lhes provocar*”, conforme reconhecem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 271, em consonância com o princípio da proporcionalidade acolhido de forma expressa pelos artigos 5.º e 7.º do RCPIT.

Neste contexto, somente nas situações em que sejam necessárias determinadas verificações “*de mercadorias, do processo de produção, da contabilidade, dos livros de escrituração ou de outros documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar*” é que se justifica encetar um procedimento externo, nos moldes preceituados no artigo 34.º, n.º 1 do RCPIT.

Deste modo, o procedimento inspetivo interno não só é potencialmente menos lesivo do que o externo, como deve ser privilegiado, à luz do princípio da

³ Neste sentido, vide ANTÓNIO LIMA GUERREIRO para quem o “*referido princípio da irrepetibilidade é aplicável apenas às inspeções externas, não incluindo, assim, as inspeções internas que podem ser repetidas as vezes necessárias*” – cf. Lei Geral Tributária Anotada, Rei dos Livros, 2001, p. 293.

proporcionalidade em sentido estrito, sempre que se revele idóneo e suficiente para a finalidade a alcançar.

Assim, não assiste razão à Requerente na invocação de um vício procedimental invalidante dos atos de liquidação que constituem o desfecho do procedimento, quer porque não existe uma preferência legal de inspeção externa por contraposição à interna, quer porque, a constatar-se um erro formal na classificação da inspeção, tal não implica, de forma inevitável, a invalidade dos atos tributários, desde que não tenham sido atropeladas as garantias dos contribuintes que os diferentes regimes jurídicos aplicáveis aos dois tipos de inspeções visam acautelar.

Aliás, não é inédito que a AT realize atos ao abrigo de um procedimento interno, que correspondem ao de um procedimento externo, ou, dito de outro modo, que ocorra uma dissonância entre a classificação formal da inspeção e a realidade – *cf.* NUNO DE OLIVEIRA GARCIA e RITA CARVALHO NUNES, “Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Atos Materiais de Inspeção”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, n.º 1, março de 2011, p. 249-268; Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 14/2012-T, de 29 de junho de 2012 e Acórdão do TCAS, processo n.º 5303/12, de 10 de julho de 2012.

Nas circunstâncias dos autos, existindo solicitação ao sujeito passivo, por parte da AT, ao abrigo do princípio da colaboração, de diversos elementos sobre os quais incidiu a análise (comprovação e verificação) dos elementos declarados, afigura-se estarmos fora do quadro de uma estrita inspeção interna efetuada “*exclusivamente nos serviços da administração tributária*”, ainda que não tenha existido deslocação física às instalações da Requerente.

A ser assim, estaremos perante um erro de *nomen iuris* que não constitui, *per se*, causa de invalidade, devendo ser aplicada em consonância a disciplina jurídica que lhe corresponda e que nos procedimentos de inspeção externa postula a impossibilidade da sua repetição (para idêntico âmbito e período temporal) e a necessária suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação (*cf.* artigo 46.º, n.º 1 da LGT).

Deste modo, não procede o vício de preterição de formalidade procedimental por realização de uma inspeção interna em vez de uma inspeção externa, embora se constate erro na qualificação do tipo de inspeção. Na verdade, afigura-se que ocorreu uma inspeção externa e não interna, não tendo, contudo, ficado comprometida a validade dos atos finais do procedimento, *i.e.*, das liquidações em crise, pois a irregularidade classificatória não impediu, no caso concreto, a consecução das finalidades visadas pela lei (de verificação e comprovação das obrigações tributárias com a menor lesividade possível da esfera dos contribuintes), nem gerou a diminuição das garantias da Requerente.

2.5. Violação de lei por erro nos pressupostos relativos à aplicação do regime de regularização de IVA em créditos incobráveis previsto no artigo 78.º do Código do IVA

Os créditos considerados incobráveis que subjazem à regularização de IVA efetuada pela Requerente no período de maio de 2016 respeitam a faturas de fornecimentos à B..., S.A., emitidas no período compreendido entre setembro de 2010 e outubro de 2011 e vencidas entre janeiro de 2011 e fevereiro de 2012, tendo a referida sociedade sido declarada insolvente, por sentença transitada em julgado, em 16 de dezembro de 2014.

Neste quadro temporal, o artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA, suporte jurídico da regularização do imposto a favor da Requerente, foi objeto de sucessivas alterações, a última das quais pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (LOE2015), cuja aplicação é preconizada pela AT e que constitui fundamento das liquidações controvertidas.

Importa, neste contexto, proceder à análise das referidas modificações legislativas e delimitar o facto tributário relevante em matéria de regularizações de IVA de créditos sobre devedores insolventes.

**A. Regime dos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012:
aplicabilidade do artigo 78.º do Código do IVA**

A primeira questão a resolver prende-se com o enquadramento dos créditos da Requerente no regime de regularizações de IVA. Neste ponto, considerando que estes créditos se venceram antes de 1 de janeiro de 2013, é indiscutível que os mesmos são regidos pelo artigo 78.º do Código do IVA, em consonância com o disposto na norma transitória do artigo 198.º, n.º 6 da LOE2013, segundo a qual: “*o disposto nos n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do Código do IVA aplica-se apenas aos créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013*”.

No entanto, se a dilucidação deste ponto permite afastar de forma liminar a aplicação dos artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA, aditados pela referida LOE2013 e aplicáveis a créditos vencidos após a entrada em vigor dessa lei, conforme preceituado pela norma transitória constante do n.º 7 do seu artigo 198.º⁴, já não se pode afirmar que sirva como critério de seleção da redação do artigo 78.º do Código do IVA aplicável ao caso.

**B. Sucessão de leis no tempo – as diversas versões do artigo 78.º, n.º 7,
alínea b) do Código do IVA**

Até 31 de dezembro de 2012, o artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA dispunha:

“Artigo 78.º

Regularizações

1 – (...)

7 – *Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:*

a) (...)

⁴ Segundo a qual “*O disposto nos artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA aplica-se aos créditos vencidos após a entrada em vigor da presente lei.*”.

b) Em processo de insolvência quando a mesma seja decretada.”

Subsequentemente, com a Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro (LOE2013), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2013, este preceito passou a ter a seguinte redação:

“Artigo 78.º

Regularizações

1 – (...)

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

a) (...)

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março;”

Em simultâneo, foram aditados os artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA que instituíram uma disciplina inovadora e agilizada de recuperação do IVA relativo a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, prevendo, designadamente, que o IVA de créditos evidenciados como tal na contabilidade, em mora há mais de 24 meses a contar da data do seu vencimento e certificados por ROC pudesse ser deduzido.

Como acima referido, em conformidade com a norma transitória do artigo 198.º da LOE2013, a aplicação dos preceitos aditados ao Código do IVA (artigos 78.º-A a 78.º-D) ficou circunscrita aos créditos vencidos após a entrada em vigor dessa lei, *i.e.*, após 1 de janeiro de 2013, e o disposto no artigo 78.º, n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do mesmo Código aos créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013 (n.ºs 6 e 7 do citado artigo 198.º), sendo nesta última categoria que se enquadram os créditos discutidos na presente ação.

De notar que o novo regime aplicável (somente) a créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, também manteve a possibilidade de regularização do IVA em créditos sobre (devedores) insolventes se, antes de decorrido o período de 24 meses de mora, fosse

decretada a insolvência de carácter limitado ou após a “homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março” (artigo 78.º-A, n.º 4, alínea b) do Código do IVA), em condições similares às que vigoravam para os créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013 e, portanto, regidos pelo artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do mesmo Código.

Desta forma, com a LOE2013, a regularização do IVA nas insolvências de carácter pleno passou a ter lugar, seja pelo artigo 78.º, n.º 7, alínea b), seja pelo artigo 78.º-A, n.º 4, alínea b), ambos do Código do IVA, por remissão para um momento específico: “após” a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do CIRE.

Sucedede, porém, que, como a própria AT reconheceu no Ofício Circulado n.º 30161/2014, de 8 de julho de 2014, o CIRE não prevê tal deliberação, pelo que o enunciado legal contemplava um pressuposto que, levado à letra, nunca se verificaria, tendo a AT estabelecido nesse âmbito que, sem prejuízo da necessidade de “*clarificação por parte do legislador*”, o momento relevante para o início do prazo de regularização por parte dos credores, no âmbito do artigo 78.º-A, n.º 4, alíneas a) a d) do Código do IVA, seria o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos.

Por fim, o artigo 194.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (LOE2015) procedeu a uma nova alteração ao texto do artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA, do qual passou a constar:

“Artigo 78.º

Regularizações

1 – (...)

7 – *Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:*

a) (...)

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do mesmo Código;”.

C. A inaplicabilidade da redação do artigo 78.º, n.º 7, alínea c) do Código do IVA introduzida pela LOE2015

Assente que está a aplicação ao caso concreto do artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA, resta saber qual das suas três redações deve ser convocada, atendendo a que cada uma delas prevê condições e momentos diferentes de regularização do IVA:

- (a) se aquela em vigor ao momento em que os créditos se venceram (antes de 1 de janeiro de 2013), que dispunha como facto-índice de incobrabilidade o decretamento da insolvência;
- (b) se a respeitante ao momento em que se verificou a incobrabilidade relevante, seja o trânsito em julgado da sentença declarativa da insolvência, ou, na versão da LOE2013, “após” a assembleia de credores prevista no artigo 156.º do CIRE; ou, por fim,
- (c) se a vigente à data em que o sujeito passivo reportou a regularização do IVA a seu favor (maio de 2016) e que exige como pressuposto constitutivo da regularização do imposto o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos.

Afigura-se sem hesitações ser de afastar da hipótese da alínea c) *supra*, referente ao momento em que o sujeito passivo reportou a regularização do IVA. Este que corresponde tão-só ao cumprimento de uma obrigação declarativa insuscetível de condicionar a incidência temporal e a determinar a lei aplicável à relação tributária substantiva, a ser aferida com base nos pressupostos materiais da previsão da norma de incidência.

A Requerida não põe em causa a observância, pela Requerente, da generalidade dos requisitos essenciais à regularização do IVA, designadamente tratar-se de imposto liquidado em créditos vencidos e não pagos, relativos a devedor declarado insolvente por sentença transitada em julgado, certificados por ROC e objeto da devida comunicação ao devedor, pelo que a única condição que a Requerida não considera satisfeita e que subjaz às liquidações de IVA e juros contestadas é a do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos.

No entanto, esta condição apenas foi introduzida com a LOE2015, sendo omissa nas anteriores versões do citado artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA, que preveem outros requisitos e momentos distintos de regularização (referimo-nos ao decretamento da insolvência ou ao momento “após” a Assembleia de Credores do artigo 156.º do CIRE).

A incobrabilidade do crédito vencido constitui o facto regulado pelo regime das regularizações em IVA, pelo que, nesta matéria, se anteveem duas soluções possíveis: a lei aplicável ao tempo há-de ser aquela em vigor à data em que os créditos se venceram, no caso, entre janeiro de 2011 e fevereiro de 2012; ou aquela em vigor no momento em que se constatou a incobrabilidade dos créditos, o que indubitavelmente ocorreu com o trânsito em julgado da sentença de insolvência do devedor, em 16 de dezembro de 2014.

Em qualquer dos casos, fica, em definitivo, afastada a aplicação da LOE2015, diploma que só foi publicado em 31 de dezembro de 2014 e que não estava em vigor em nenhum dos dois pontos temporais correspondentes aos factos tributários relevantes, tendo o seu início de vigência ocorrido em 1 de janeiro de 2015.

A própria AT refere no Relatório de Inspeção Tributária (p. 14) que a incobrabilidade se considera verificada na data do trânsito em julgado da sentença de insolvência, ou seja, mesmo para a AT este é o fato tributário determinante (que ocorreu em 2014), à data do qual deveria, então, aferir-se a disciplina jurídica aplicável.

Não tem, pois, sustentação, por múltiplos motivos, o entendimento preconizado pela AT de que a Requerente não reunia as condições indispensáveis à regularização do IVA por não possuir uma sentença, transitada em julgado, de graduação e verificação de créditos.

Em primeiro lugar, porque o referido requisito não se encontrava legalmente previsto à data dos factos, e no nosso sistema jurídico, seria necessário que o fosse à face do princípio da legalidade e tipicidade tributárias (*cf.* artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP).

Em segundo lugar, porque apesar de o Ofício Circulado n.º 30161/2014, antes da aprovação da LOE2015, ter estabelecido, por via administrativa, que o momento relevante para a regularização do IVA era o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, o seu âmbito objetivo era o da interpretação do artigo 78.º-A do Código do IVA, sem aplicação na situação vertente, e não o do artigo 78.º do mesmo Código.

No entanto, mesmo na hipótese de se defender a extrapolação deste entendimento para o artigo 78.º do Código do IVA (dado o seu teor ser, neste segmento, similar ao do artigo 78.º-A), estaríamos perante a inadmissível criação de um pressuposto de incidência tributária por mero regulamento administrativo, de novo em violação dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias, posição que não se pode acolher.

Também não se adere à tese de que esse requisito (a dita sentença de verificação e graduação de créditos) seria uma clarificação interpretativa, por via administrativa, da citada norma na redação anterior à LOE2015, colmatando as suas patentes e reconhecidas deficiências.

É verdade que o Código do IVA determinava a possibilidade de regularização do IVA “*após a homologação da deliberação*” prevista no artigo 156.º do CIRE, sendo que tal homologação não estava prevista no CIRE. Assim, o legislador do IVA tipificou uma

condição legal, constitutiva de um pressuposto de incidência tributária (de IVA), cuja verificação era impossível.

Por forma a evitar que ficasse impedida a regularização do IVA relativa a créditos incobráveis de devedores insolventes, que certamente não era o fim visado pelo legislador, não temos, pois, dúvidas de que o texto legal reclamava uma interpretação teleológica e sistemática corretiva, que permitisse retirar sentido útil e salvar o âmbito de aplicação do artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA.

Reportando-se a norma do Código do IVA e o artigo 156.º do CIRE à Assembleia de Credores de apreciação do (primeiro) relatório elaborado pelo Administrador da Insolvência, e indicando o texto da norma que a regularização do imposto somente tivesse lugar após a “homologação” (afinal inexistente) da deliberação tomada nessa Assembleia (nota-se também que são várias as possíveis deliberações), pode com alguma razoabilidade considerar-se acautelado esse objetivo (de não ser regularizado o imposto antes desse momento), se a regularização do imposto tiver lugar numa fase posterior do processo de insolvência, subsequente à dessa Assembleia de Credores, como sucedeu no caso em apreciação.

O que não se consegue vislumbrar é uma razão válida para que a interpretação da locução “*após a homologação da deliberação*” da Assembleia de Credores se fixe no momento específico respeitante a um apenso do processo de insolvência – o trânsito em julgado da sentença de graduação e verificação de créditos – que nem sequer se insere na fase ou tramitação processual da Assembleia de Credores (tipificada como facto de referência selecionado pela norma fiscal à data em vigor).

No processo de insolvência (de carácter pleno), importa ter em conta, que para além de não estar prevista a homologação das deliberações da Assembleia de Credores de apreciação do relatório (no artigo 156.º do CIRE), esta Assembleia frequentes vezes, para não dizermos a maioria, não se realiza, por decisão do juiz em face das circunstâncias

concretas (sobretudo associadas à perspetiva de insuficiência da massa insolvente), com a inerente adequação (e simplificação) da marcha processual.

Igualmente, no processo de insolvência (de carácter pleno), é assaz frequente não haver apenso de verificação e graduação de créditos.

Assim, ao erigir-se em pressuposto de regularização do IVA uma condição de verificação impossível (como a inexistente “homologação” da deliberação da Assembleia de Credores prevista no artigo 156.º do CIRE) ou de verificação eventual e contingente (a própria Assembleia de Credores ou a sentença de verificação e graduação de créditos), veda-se, na prática, o ajustamento do imposto a favor dos sujeitos passivos. Com a agravante de que tal ocorre em situações de destacada incobrabilidade, normalmente mais profunda do que aquela constatada quando são realizadas as Assembleias de Credores e/ou verificados e graduados os créditos para regular o concurso de credores, porque nestes casos ainda subsiste a expectativa de existir algum património que satisfaça e exceda as dívidas da massa insolvente para pagamento parcial aos credores.

Deste modo, a interpretação do Ofício Circulado não tem um mínimo de correspondência no texto do artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA e não serve à teleologia do regime das regularizações do IVA que visa permitir o ajustamento do imposto aos sujeitos passivos que não logrem cobrar os seus créditos, quando essa incobrabilidade seja patente e comprovada. Impor um requisito – a sentença de verificação e graduação de créditos – que em casos de indiscutível incobrabilidade é apenas eventual na marcha do processo de insolvência, implicaria admitir que em inúmeros casos fosse impossível aos credores cumprirem tal requisito e de, por conseguinte, recuperarem o IVA, apesar de estar mais do que comprovada a definitiva incobrabilidade dos seus créditos.

Para ultrapassar as incongruências do regime de regularizações de IVA de créditos sobre devedores insolventes, AFONSO ARNALDO considera, a nosso ver bem, que nas situações em que o processo de insolvência termina por insuficiência da massa (muitas delas correspondem aos casos em que o juiz dispensa a Assembleia de Credores de

apreciação do relatório ou em que não há apenso de verificação e graduação de créditos) deve existir uma equiparação ao regime das insolvências “decretadas de carácter limitado”, em que o IVA é recuperável logo com o decretamento da insolvência (mesmo após a redação da LOE2015) – vide “O Regime de Recuperação de IVA de Créditos de Cobrança Duvidosa ou Incobráveis: Balanço Crítico”, Cadernos IVA 2017, Almedina p. 19-39.

Segundo este fiscalista, “Um dos temas que mais questões tem suscitado prende-se com o carácter pleno ou limitado da insolvência. De facto, na sentença declarativa da insolvência, o juiz fixa de imediato o carácter pleno ou limitado do incidente de qualificação. O incidente limitado reporta-se às situações em que existe insuficiência patrimonial do insolvente para satisfazer as dívidas da massa insolvente.

Como tal, por regra, a sentença de insolvência é decretada com carácter pleno.

Sucedem que os sujeitos passivos se deparam com diversos casos em que a insolvência é declarada com carácter pleno, sendo, contudo, o processo encerrado por insuficiência da massa insolvente.

Coloca-se então a questão de saber como se procederá à recuperação do IVA liquidado e não recebido pelo credor quando a insolvência é declarada com carácter pleno mas o processo é, posteriormente, encerrado por insuficiência da massa.

De facto, olhando apenas para o disposto na lei, estamos perante um crédito incobrável, sendo o IVA, portanto, recuperável em processo de insolvência quando a mesma for declarada com carácter limitado, após trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no CIRE ou após a homologação do plano de insolvência, quando este exista.

Contudo, neste caso, apesar de a insolvência ter sido decretada com carácter pleno, há uma “convolação” da mesma em limitada, pelo que o imposto deve poder ser recuperado com o encerramento do processo por insuficiência da massa.

Destarte, cremos ser de equiparar, então, o encerramento do processo por insuficiência da massa à sentença que decreta a insolvência com caráter limitado, daí se retirando as devidas consequências para efeitos de recuperação do IVA do crédito incobrável.”

É também de afastar o argumento da AT de que a LOE2015 seria aplicável à relação tributária em discussão nos presentes autos, em virtude de a nova redação do artigo 78.º, n.º 7, alínea c) do Código do IVA revestir natureza interpretativa, projetando os seus efeitos para situações pretéritas.

Para além do facto, não despidendo, de a LOE2015 não atribuir caráter interpretativo à nova redação do citado preceito do Código do IVA, não são demais todas as cautelas relativamente às leis interpretativas no domínio de normas de incidência fiscal, atenta a natureza impositiva destas e os postulados da legalidade, tipicidade e não retroatividade (que só encontram paralelo no Direito Penal), na esteira da fundamentação do Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 267/17, de 31 de maio de 2017, e do risco de leis interpretativas substancialmente retroativas.

Dito isto, e pelas razões acima expostas, em particular atento o caráter inovador do novo pressuposto legal – a sentença de verificação e graduação de créditos – desprovido de qualquer relação com a anterior previsão normativa relativa à Assembleia de Credores do artigo 156.º do CIRE, não se pode concordar com a qualificação interpretativa reclamada pela AT⁵.

A solução normativa introduzida pela LOE2015 é inovadora e tem um conteúdo mais gravoso para os sujeitos passivos, ao postergar o momento da regularização do IVA, pelo que não pode ser tida como a fixação do sentido correto do ato normativo anterior.

⁵ De acordo com os ensinamentos de BAPTISTA MACHADO, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, p. 247: “Para que uma lei nova possa ser realmente interpretativa são necessários, portanto, dois requisitos: que a solução do direito anterior seja controvertida ou, pelo menos, incerta; e que a solução

Em conclusão, à data dos factos relevantes, sejam como tais entendidos o vencimento dos créditos, ou a incobrabilidade dos mesmos (aferida pelo trânsito em julgado da sentença que declarou a insolvência do devedor) a lei vigente não previa que a regularização se efetivasse após a sentença (transitada em julgado) de graduação e verificação de créditos, mas sim, com o decretamento da insolvência, transitado em julgado em dezembro de 2014, ou, no limite, “*após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*”.

Verificou-se estarem cumpridos estes pressupostos em maio de 2016, data com referência à qual a regularização de IVA foi exercida pela Requerente, pois, por um lado, nesse momento havia (há muito) transitado em julgado a sentença que declarou a insolvência do devedor, que remonta a 16 de dezembro de 2014, e, por outro lado, o trâmite processual da Assembleia de Credores a que se refere o artigo 156.º do CIRE estava superado, tendo sido dispensado na sentença que decretou de insolvência e encontrando-se o processo de insolvência numa fase subsequente da respetiva tramitação.

Em síntese, em maio de 2016, a Requerente reunia todos os pressupostos constitutivos de que o artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA fazia depender o exercício do direito à regularização do IVA a seu favor, pelo que lhe assiste razão, sendo os atos de liquidação de IVA (e, em consequência, os inerentes juros) anuláveis, na íntegra, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

D. Breve nota sobre a conformidade ao Direito Comunitário

A interpretação do regime de regularizações de IVA que se perfilha é a que melhor se conforma à Diretiva IVA (2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006⁶) que estabelece o sistema comum (harmonizado) deste imposto na União Europeia.

definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação ou aplicação da lei.”

⁶ Publicada no JO L 347 de 11 de dezembro de 2006.

Determina o n.º 1 do artigo 90.º desta Diretiva que “*em caso de não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros*”, obrigação que, no entanto, o n.º 2 do mesmo preceito, prevê que os Estados-Membros possam derrogar.

Assim, de acordo com a Diretiva IVA, o legislador português poderia não ter previsto um regime de regularizações de IVA para créditos incobráveis. Não foi essa, contudo, a opção escolhida e ao contemplar um regime de regularizações, o Estado português vinculou-se no sentido de permitir que os sujeitos passivos pudessem recuperar o IVA dos créditos considerados incobráveis, nas condições determinadas pela legislação doméstica.

Tais condições, sendo específicas de cada Estado-Membro, não podem comprometer os objetivos e finalidade do regime, nem tornar, na prática, impossível ou excessivamente difícil ou oneroso o exercício do direito à recuperação do IVA, que é conferido pela ordem jurídica comunitária, sob pena de violação do princípio da efetividade⁷, para além da necessária coordenação ao parâmetro da proporcionalidade, segundo o qual os “*Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, causem menos prejuízo aos objetivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária*” – como salientado nos pontos 46 a 49 do Acórdão do TJ, de 18 de dezembro de 1997, *Garage Molenheide*, processo C-286/94.

Neste contexto, importa compulsar a recente jurisprudência do TJ sobre o citado artigo 90.º da Diretiva IVA, em concreto o Acórdão, de 15 de maio de 2014, *Almos*, processo C-337/13, de que se transcrevem alguns excertos elucidativos:

⁷ Veja-se a título ilustrativo o ponto 28 do Acórdão do TJ, de 14 de julho de 2005, *British American Tobacco*, processo C-435/03.

“22. Deve recordar-se, a este respeito, que o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida, e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.os 26 e 27).

23. No entanto, o n.º 2 do referido artigo 90.º autoriza os Estados-Membros a derogar a regra acima mencionada nos casos de não pagamento total ou parcial do preço da operação. Os sujeitos passivos não podem, por conseguinte, invocar, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, um direito à redução do valor tributável do IVA nos casos de não pagamento do preço se o Estado-Membro em causa tiver decidido aplicar a derrogação prevista no n.º 2 do mesmo artigo.”

Se o Estado-Membro não optou pelo afastamento do regime do artigo 90.º, n.º 1 da Diretiva IVA, prossegue o TJ:

33. Neste caso, o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe que, nas situações aí previstas, o valor tributável é reduzido correspondentemente, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

34. Embora este artigo deixe aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação para fixarem as medidas necessárias para determinar o valor da redução, essa circunstância não afeta o carácter preciso e incondicional da obrigação de admitir a redução do valor tributável nos casos previstos no referido artigo. Este reúne, por conseguinte, as condições para produzir efeito direto (v., por analogia, acórdão Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, n.º 33).

35. Consequentemente, uma vez que os sujeitos passivos podem invocar o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA contra o Estado perante os tribunais nacionais para obter a redução do seu valor tributável do IVA, é irrelevante a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio no sentido de saber se o Estado-Membro em causa estaria obrigado a reparar o prejuízo sofrido pelos interessados pelo facto de, não tendo transposto corretamente a referida diretiva, os ter privado do direito a redução.

36. Em segundo lugar, quanto à questão das formalidades a que pode estar sujeito o exercício do direito a redução do valor tributável, importa recordar que, nos termos do artigo 273.º da diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, desde que essa faculdade não seja utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3 da mesma diretiva.

37. Tendo em conta que, fora dos limites por elas estabelecidos, as disposições dos artigos 90.º, n.º 1, e 273.º da diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, há que concluir que essas disposições lhes conferem uma margem de apreciação, nomeadamente, quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais dos referidos Estados, para efeitos de proceder a uma redução do valor tributável (v., neste sentido, acórdão Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, n.º 23).

38. Decorre, no entanto, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as medidas adotadas para evitar fraudes ou evasões fiscais só podem, em princípio, derrogar as regras relativas ao valor tributável do IVA na medida do estritamente necessário à prossecução desse objetivo específico. Com efeito, essas medidas devem afetar o menos possível os objetivos e os princípios da diretiva IVA e não podem, por isso, ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA (v., neste sentido, acórdãos Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, n.º 28, e Petroma Transports e o., C-271/12, EU:C:2013:297, n.º 28).

39. É, assim, necessário que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para o exercício do direito a uma redução

do valor tributável do IVA, se limitem às que são necessárias para provar que, depois de efetuada uma transação, não receberão, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contrapartida. Neste contexto, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar que é esse o caso das formalidades exigidas pelo Estado-Membro em causa.

40. Atendendo às considerações precedentes, há que responder à segunda e quarta questões que os sujeitos passivos podem invocar o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA contra o Estado-Membro perante os tribunais nacionais para obterem a redução do valor tributável do IVA. Embora os Estados-Membros possam prever que o exercício do direito à redução do valor tributável fique sujeito ao cumprimento de determinadas formalidades que permitam provar que, depois de efetuada uma transação, o sujeito passivo não recebeu, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contrapartida e que o mesmo podia invocar uma das situações elencadas no artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, tais medidas não devem exceder o que for necessário para fazer essa prova, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar.”

De referir que idêntica orientação é seguida pelo recente Acórdão do TJ, de 12 de outubro de 2017, *Lombard*, processo C-404/16.

Resulta claro que, no quadro da Diretiva comunitária e ponderado o efeito direto do citado artigo 90.º da Diretiva IVA, se as condições de acesso ao regime de regularizações de IVA impedirem, ou tornarem excessivamente difícil, a recuperação ou dedução deste imposto em circunstâncias, como as que se verificam nos presentes autos, em que resulta manifesto que o sujeito passivo não recebeu, definitivamente, o valor dos seus créditos, então essa disciplina será incompatível com aquela Diretiva e deve ser desaplicada.

Por fim, sobre a natureza definitiva da incobrabilidade, salienta-se que nos processos de insolvência a insuficiência patrimonial para satisfação dos créditos é validada por pronúncia jurisdicional, que tem implícito um juízo de valor sobre a irrecuperabilidade dos créditos.

Acresce referir que de acordo com os dados estatísticos da Direção-Geral da Política da Justiça do 3.º trimestre de 2017 (janeiro de 2018, boletim 48)⁸ a duração média dos processos de insolvência é de 47 meses (cerca de 4 anos) e a taxa de recuperação dos créditos de 9,1%.

Se considerarmos que os créditos privilegiados e protegidos por garantias reais – a título de exemplo, os créditos laborais, da Segurança Social, Fiscais, e com garantias hipotecárias ou penhoras – têm de ser integralmente satisfeitos antes dos créditos comuns, categoria a que correspondem os créditos da Requerente, é razoável inferir, nestas condições (que são as dos autos), o caráter definitivo da incobrabilidade.

Sem prejuízo do exposto, na eventualidade de surgir alguma circunstância inesperada ou excecional que desse origem ao pagamento total ou parcial dos mesmos, sempre seria devida a correspondente regularização a favor do Estado, nos termos do disposto no artigo 78.º, n.º 12 do Código do IVA, sem observância do prazo de caducidade, ficando juridicamente acautelados os legítimos interesses de cobrança (da receita fiscal) do credor tributário.

E. Crédito de imposto

A Requerente alega que nos períodos a que respeitam as liquidações de IVA e juros impugnadas se encontrava em situação de crédito de imposto superior ao valor do IVA liquidado, pelo que não poderiam ter sido emitidas liquidações adicionais de IVA, nem seriam devidos juros compensatórios (e de mora).

Todavia, ficou provado que o valor dos créditos de imposto reportados pela Requerente nas suas Declarações Periódicas de IVA de maio a outubro foram inferiores ao

⁸ Acessível em linha: [http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/estatisticas-trimestrais4806/downloadFile/file/Insolv%C3%A0ncias_trimestral_20171030%20\(002\).pdf?nocache=1517399798.64](http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/estatisticas-trimestrais4806/downloadFile/file/Insolv%C3%A0ncias_trimestral_20171030%20(002).pdf?nocache=1517399798.64)

valor do IVA liquidado pela AT, pelo se fossem devidos, o imposto e os juros deveriam ser calculados pela respetiva diferença, sendo as liquidações (apenas) parcialmente inválidas.

No entanto, esta alegação, e bem assim as relativas à violação dos princípios da proteção de confiança, boa-fé e segurança jurídica, ficam prejudicadas pela procedência integral do *supra* apreciado vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito referente ao regime de regularização de IVA previsto no artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA.

F. Atos de liquidação de juros compensatórios e de mora

Considerando que, na situação *sub iudice*, os juros, compensatórios e de mora, incidem sobre a dívida tributária (de IVA) que a mesma é anulada *in totum* nos termos e pelas razões acima expostas, os atos de liquidação de tais juros partilham, em consequência, de idênticos vícios (sem prejuízo dos que lhes sejam próprios) e, por isso, devem ser também anulados.

A este propósito, cabe assinalar que os juros de mora (previstos nos artigos 44.º da LGT e 86.º do CPPT), ao contrário dos juros compensatórios (do artigo 35.º da LGT) e dos juros indemnizatórios (do artigo 43.º da LGT), não fazem parte das realidades que, nos termos do elenco do n.º 1 do artigo 30.º da LGT, integram a relação jurídica tributária. Dito de outro modo, incidem sobre a dívida tributária, mas não partilham da natureza desta.

No entanto, de acordo com o disposto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, diploma que estabelece o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas, os devedores podem impugnar a liquidação de juros moratórios nos termos e com os fundamentos previstos atualmente no CPPT, pelo que a forma processual própria para a discussão destes juros é a impugnação judicial, como decidido pelo Acórdão do TCA Sul, de 26 de Junho de 2012, processo n.º 04704/11.

Dada a equiparação da ação arbitral ao processo de impugnação judicial, cabe nos poderes de cognição e pronúncia dos Tribunais Arbitrais, à semelhança dos Tribunais Tributários, a apreciação e declaração da (i)legalidade dos juros compensatórios e de mora (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e b) do RJAT).

À face do exposto, é procedente a arguição, pela Requerente, da invalidade das liquidações de juros supra identificadas, que devem ser anuladas.

G. Sobre os pedidos de restituição do imposto acrescido de juros indemnizatórios e de indemnização por prestação indevida de garantia bancária

A Requerente, peticiona, como decorrência da anulabilidade dos atos de liquidação (de IVA e de juros), a restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT. Para tanto, seria imprescindível que a Requerente tivesse previamente procedido ao pagamento do imposto e dos juros compensatórios e moratórios, relativamente aos quais reclama a devolução, facticidade que não resultou provada, sendo que o respetivo ónus recaía sobre a Requerente.

Deste modo, improcede o pedido de condenação da AT à restituição do IVA e ao pagamento de juros indemnizatórios, por falta de comprovação dos correspondentes pressupostos, sem prejuízo de a mesma poder vir a ter lugar em sede de execução do presente Acórdão.

Conclusão similar é de retirar relativamente ao pedido alternativo de condenação da AT ao pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida, nos moldes em que tal obrigação é recortada pelo artigo 53.º da LGT, pois não ficou comprovada a invocada prestação de garantia, o que constituía ónus da Requerente.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar procedente o pedido de anulação do ato (despacho) de indeferimento da Reclamação Graciosa e, bem assim, das liquidações de IVA e juros compensatórios e de mora *supra* identificadas;
- (b) Julgar improcedente, por não provados, os pedidos de condenação da AT à restituição dos valores pagos e ao pagamento de juros indemnizatórios, ou, em alternativa, de indemnização por prestação de garantia indevida.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € **86.275,07** de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de € **2.754,00**, sendo **19/20** a cargo da Requerida e **1/20** a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 25 de maio de 2018

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Sílvia Oliveira

Magda Feliciano