

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 450/2017-T

Tema: IVA – Artigo 78º do Código do IVA – Regularizações a favor do sujeito passivo – Requisitos.

Decisão Arbitral ¹

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 28 de Setembro de 2017, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., S.A., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único de matrícula, de pessoa coletiva e de identificação fiscal..., com sede na Av. ..., n.º..., em Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular no dia 27 de Julho de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4º e n.º 2 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral “(...) *se digne conceder provimento ao presente pedido de pronúncia arbitral, por vício de violação de lei, determinando, em consequência, a anulação dos despachos de indeferimento parcial das reclamações gratuitas ora sindicados, na parte em que indeferem as pretensões da*

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

ora Requerente, respeitantes aos períodos de tributação de IVA 201508, 201509, 201510, 201601, 201603, 201604 e 201605, bem com das liquidações de IVA e juros de mora correspondentes, o que determinará o reconhecimento do direito ao reembolso à ora Requerente dos montantes de IVA e juros indevidamente pagos”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida, em 28 de Julho de 2017.
- 1.4. A Requerente, em 21 de Agosto de 2017, apresentou requerimento no sentido de juntar aos autos cópias de facturas, notas de crédito e avisos de recepção, em falta nos documentos nº 14, 21, 27, 33 e 45, anexados com o pedido arbitral.
- 1.5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada, em 13 de Setembro de 2017, como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.7. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 28 de Setembro de 2017, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.

- 1.8. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.9. Em 27 de Outubro de 2017, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação no sentido de “(...) concluir pela improcedência total da argumentação expendida pela Requerente, concluindo-se que as liquidações controvertidas são perfeitamente legais, devendo, como tal, manter-se na ordem jurídica”, pelo que “(...) deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências”.
- 1.10. Adicionalmente, com a Resposta apresentada, a Requerida anexou aos autos cópia do Processo Administrativo.
- 1.11. Nestes termos, foi decidido, por despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 30 de Outubro de 2017, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º do RJAT, da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis, previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT:
- 1.11.1 Prescindir da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT;
 - 1.11.2 Prosseguir com a apresentação de alegações escritas (facultativas), com um prazo de 10 dias (sucessivo), iniciando-se o prazo para alegações da Requerente com a notificação do presente despacho e o prazo para alegações da Requerida com a notificação da apresentação das alegações da Requerente;

- 1.11.3 Designar o dia 15 de Dezembro de 2017 para efeitos de prolação da decisão arbitral.
- 1.12. Por despacho arbitral de 2 de Novembro de 2017 (em complemento do despacho arbitral referido no ponto anterior), o Tribunal Arbitral advertiu ainda a Requerente que até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD (o que veio a efectuar em 23 de Novembro de 2017).
- 1.13. Em 10 de Novembro de 2017, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, reiterando o alegado no pedido arbitral e concluindo nos mesmos termos.
- 1.14. Adicionalmente, com as alegações, veio requerer a junção ao processo de cinco novos documentos.
- 1.15. Por despacho arbitral, datado de 14 de Novembro de 2017, foi a Requerida notificada, de acordo com o princípio do contraditório, para no prazo de 5 dias se pronunciar, querendo, sobre o teor dos cinco documentos cuja junção foi requerida pela Requerente, nos termos do ponto anterior.
- 1.16. Em 21 de Novembro de 2017, a Requerida apresentou as suas alegações escritas, no sentido reiterar a argumentação já apresentada na sua Resposta, concluindo nos mesmos termos, e não se pronunciando sobre os documentos apresentados, pela Requerente, nas suas alegações.
- 1.17. Por despacho arbitral, datado de 14 de Dezembro de 2017, o Tribunal Arbitral veio adiar para o dia o 27 de Dezembro de 2017, a prolação da decisão arbitral agendada para o dia 15 de Dezembro de 2017, alegando motivos supervenientes impeditivos do próprio Tribunal.

- 1.18. A Requerente, por requerimento datado de 20 de Dezembro de 2017, veio requerer ao Tribunal Arbitral “(...) a junção da notificação de decisão final do recurso hierárquico no âmbito do processo nº ...2016... proferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em 15-12-2017 e recebida pela A... a 18-12-2017, no âmbito de uma outra liquidação adicional de IVA (...), na qual a Autoridade Tributária e Aduaneira se pronuncia, relativamente à regularização do IVA, nos casos em que tanto a fatura quanto a nota de crédito foram emitidos após a cessação da atividade do cliente (...)” no sentido de “(...) dar razão à A..., particularmente em relação aos argumentos elencados (...) nos artigos 120.º a 144.º do seu pedido de constituição arbitral”.
- 1.19. Por despacho arbitral, datado de 21 de Dezembro de 2017, a Requerida foi notificada, no âmbito do princípio do contraditório, para se pronunciar no prazo de 5 dias, querendo, sobre o teor do referido requerimento apresentado pela Requerente e, em consequência, foi dada sem efeito a data de 27 de Dezembro de 2017 para prolação da decisão arbitral, sendo esta reagendada para o dia 18 de Janeiro de 2018.
- 1.20. A Requerida nada disse relativamente ao teor do requerimento apresentado pela Requerente em 20 de Dezembro de 2017.
- 1.21. Neste âmbito, entende este Tribunal Arbitral que, tendo em consideração o disposto no artigo 423º do CPC, aplicável ao Processo Tributário por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, e atento o facto de a Requerente ter sido notificada dos documentos ora juntos em 18 de Dezembro de 2017, os mesmo só poderiam ser apresentados na data em que o foram, admitindo-se assim a sua junção aos autos, face à sua relevância quanto à divulgação da posição assumida da Requerida em matéria idêntica à tratado neste processo.²

² De acordo com o defendido no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 24-03-2015 (processo nº 4398/11.7T2OVR-A.P1.C), “1. Do art.º423º, do CPC de 2013, extrai-se que os documentos podem ser apresentados nos seguintes momentos: a) com o articulado respectivo; b) até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final; c) até ao encerramento da discussão em 1ª instância, sendo admitidos os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até aquele momento ou se tornem necessários por virtude de ocorrência posterior. 2. Quando a parte não junta o documento com o articulado respectivo, a par

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. A Requerente começa por esclarecer que “(...) é uma sociedade anónima com sede em território nacional, cujo objeto social consiste no estabelecimento, concepção, construção, gestão e exploração de redes e infraestruturas de comunicações electrónicas, bem como na prestação de serviços de comunicações electrónicas e de transporte e difusão de sinal de telecomunicações”, referindo ainda que “(...) é um sujeito passivo de IVA (...), encontrando-se enquadrada no regime normal mensal, devendo (...) apresentar mensalmente declarações periódicas (...)”.
- 2.2. Esclarece ainda a Requerente que “no âmbito da sua atividade de prestação de serviços de comunicações electrónicas (...) emite mensalmente mais de dois milhões de faturas”, “(...) a mais de dois milhões de clientes, o que inviabiliza, do ponto de vista prático, a validação do número de identificação fiscal de cada cliente, antes da emissão da fatura”.

da alegação do facto probando, e só mais tarde o faz, sujeita-se às condições estabelecidas na lei, sendo que, naquela última situação (n.º 3 do referido art.º), deverá demonstrar a impossibilidade da apresentação até então ou que a mesma se tornou necessária em virtude de ocorrência posterior. 3. Só são atendíveis razões das quais resulte a impossibilidade do requerente, num quadro de normal diligência, ter tido conhecimento anterior da situação ou da existência do documento” (sublinhado nosso).

- 2.3. Ora, segunda a Requerente, *“durante os seus ciclos mensais de faturação, (...) vê-se muitas vezes na necessidade de emitir documentos retificativos de faturas em que procede à redução dos valores tributáveis das operações”*, sendo que refere que *“esta necessidade (...) advém do facto de a Requerente ter de acertar contas de clientes, em virtude da aplicação de descontos ou de acertos depois de várias faturas emitidas por referência a valores base”*, emitindo *“(...) uma nota de crédito em que corrige os valores faturados para menos, reduzindo, deste modo, a base tributável da operação”*.
- 2.4. Assim, *“emitidas estas notas de crédito, a Requerente tem a possibilidade (...) de regularizar o imposto entregue ao Estado em excesso, desde que consiga provar (...) que o adquirente dos serviços tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto liquidado a mais na fatura”*.
- 2.5. Segundo a Requerente, *“no caso em análise, o que está a ser posto em crise pela Autoridade Tributária e Aduaneira é precisamente a regularização de IVA a que a Requerente procedeu aquando da submissão das declarações periódicas de IVA relativas aos períodos de agosto a outubro de 2015 e de janeiro e março a maio de 2016”*.
- 2.6. *“Com efeito, relativamente aos períodos de tributação de 201508, 201509, 201510, 201601, 201603, 201604 e 201605, foi a ora Requerente notificada de 7 liquidações adicionais de IVA, das quais apresentou (...) as respetivas reclamações graciosas, e sobre as quais foi proferida decisão de deferimento parcial (...)”*, *“(...) sendo este o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral”*.
- 2.7. Assim, ao longo do pedido, a Requerente descreve e detalha os procedimentos adoptados relativamente às entregas das Declarações Periódicas de IVA, respeitantes a cada um dos períodos de tributação referidos no ponto anterior, bem como quanto regularizações de IVA a seu favor, incluídas naquelas declarações.

2.8. Contudo, segundo a Requerente, a Requerida identificou alegadas incorreções verificadas no Anexo 40 de cada uma das Declarações Periódica entregues, tendo emitido as seguintes Demonstrações de Liquidação de IVA (montantes em Euros):

DECL. PERIÓDICA	TOTAL REG. A FAVOR DA REQUERENTE	DEMONSTRAÇÃO LIQ. DE IVA	MONTANTE	DEMONSTRAÇÃO LIQ. DE JUROS	MONTANTE
Agosto/2015	663.347,10	2016 ...	5.197,76	2016 ... ³	N/A
Setembro/2015	946.888,00	2016 ...	851,06	N/A	N/A
Outubro/2015	3.646.755,24	2016 ...	11.527,17	2016 ...	70,59
Janeiro/2016	1.864.046,46	2016 ...	3.302,89	N/A	N/A
Março/2016	1.223.798,72	2016 ...	3.420,47	N/A	N/A
Abril/2016	2.765.294,82	2016 ...	1.196,24	N/A	N/A
Maió/2016	2.691.122,27	2016 ...	1.577,83	N/A	N/A
TOTAL			27.073,42		79,59

2.9. Neste âmbito, a Requerente refere que, “*sem prejuízo de não concordar (...) com as referidas liquidação, (...) pagou os montantes na totalidade (...)*”, tendo apresentado as seguintes reclamações graciosas, com fundamento “*em vício de falta de fundamentação e, subsidiariamente (...), com base em vício de violação de lei*” (montantes em Euros):

DECL. PERIÓDICA	RECLAMAÇÃO GRACIOSA	DATA	MONTANTE TOTAL	MONTANTE NÃO ACEITE
Agosto/2015	...2016...	11/07/2016	1.107,45	173,31
Setembro/2015	...2016...	08/08/2016	582,42	350,39
Outubro/2015	...2016...	08/08/2016	4.577,04,	1.657,39
Janeiro/2016	...2016...	14/10/2016	1.131,11	454,66

³ Entretanto anulada, segundo a Requerente.

Março/2016	...2016...	16/12/2016	1.517,18	51,59
Abril/2016	...2017...	16/01/2017	665,63	146,92
Maió/2016	...2017...	15/02/2017	1.573,14	799,51
TOTAL			6.576,93	3.633,77⁴

2.10. Mais refere a Requerente que as reclamações graciosas apresentadas foram objecto de despacho de deferimento parcial, notificados em 28/04/2017 (DP de Agosto/2015), 12/05/2017 (DP de Setembro/2015), 08/06/2017 (DP de Outubro/2015 e DP de Janeiro/2016), 19/05/2017 (DP de Março/2015, DP de Abril/2016 e DP de Maio/2016), respectivamente, com os fundamentos que a seguir se apresentam:

Reclamação graciosa relativa à DP de Agosto/2015

2.10.1. “(...) o indeferimento parcial da reclamação graciosa (...) justifica-se pela **não verificação dos requisitos do mecanismo da regularização de IVA (...)**”, porquanto “[n]o caso em apreço verificam-se situações em que a atividade, em termos de IVA, de alguns sujeitos passivos adquirentes de bens ou serviços encontrava-se cessado à data da emissão das faturas ou das notas de crédito, não tendo estes procedido à entrega das declarações periódicas de IVA para o período, ou períodos seguintes àquele em que a Reclamante efectuou a regularização de IVA a seu favor (...)” (negrito da Requerente);

2.10.2. “(...) a regularização de imposto no caso de contribuintes particulares e de sujeitos passivos que realizem exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução faz-se nos termos do n.º 8 do artigo 78.º do CIVA, devendo tais diligências encontrar-se documentalment e comprovadas e ser certificadas por revisor oficial de contas, nos termos do n.º 9 do artigo 78.º do CIVA, o que não se verifica no nosso caso concreto (...)”;

⁴ Montante impugnado no CAAD.

- 2.10.3. “[d]este modo, não se encontram preenchidos os requisitos previstos do mecanismo da regularização de IVA (...)”;⁵
- 2.10.4. “a dedução do imposto deve ser efetuada no período ou no período seguinte ao da receção das faturas, desde que não se encontre esgotado o prazo de 4 anos (...), o que não sucede no caso concreto, pois verifica-se a emissão de várias notas de crédito nos meses de abril e junho, cuja regularização foi efetuada no mês de agosto (...)”.

Reclamação graciosa relativa à DP de Setembro/2015

- 2.10.5. “(...) quando esteja em causa a regularização de imposto no caso de contribuintes particulares e sujeitos passivos que realizem exclusivamente operações isentas que não confiram direito à dedução, essas diligências deverão ser documentalmente comprovadas e certificadas por revisor oficial de contas (...)”;
- 2.10.6. “(...) não se encontram verificados os requisitos dos n.ºs 2, e 5 do artigo 78.º do Código do IVA, motivo pelo qual não se aceita a regularização de IVA a favor da Requerente (...)”.

Reclamação graciosa relativa à DP de Outubro/2015

- 2.10.7. “(...) não verificação dos pressupostos de que depende a regularização de IVA pelo sujeito passivo (...), designadamente os previstos no artigo 78.º, n.ºs 2, 5 e 8 do Código do IVA” (sublinhado da Requerente).

Reclamação graciosa relativa à DP de Janeiro/2016

⁵ A Requerente refere ainda que a Requerida afirma que aquela “(...) juntou vários avisos de receção que identificam as notas de crédito dos seus clientes mas cujos destinatários não lhes corresponde[m], pois os mesmos estão dirigidos a particulares e moradas que nada têm a ver com as entidades identificadas nas notas de crédito correspondentes (...)”.

2.10.8. “(...) não se encontram previstos os requisitos (...) do mecanismo da regularização de IVA (em particular, o disposto nos n.ºs 2, 5 e 8 do artigo 78.º do Código do IVA), razão pela qual se decidiu pelo [in]deferimento da pretensão formulada pela Reclamante, quanto à liquidação adicional de IVA (...), na parte correspondente às (...) incorrecções verificadas (...) devidamente notificadas (...)” (sublinhado da Requerente).

Reclamação graciosa relativa à DP de Março/2016

2.10.9. “(...) não se encontram preenchidos os requisitos previstos do mecanismo da regularização de IVA, uma vez que a regularização não se encontra documentalmente comprovada e certificada por revisor oficial de contas (...)”(sublinhado da Requerente).

2.10.10. E por “(...) não estarem reunidos os pressupostos previstos nos n.ºs 2 e 5 do artigo 78.º do Código do IVA”;

2.10.11. Decidiu a Requerida “(...) pelo [in]deferimento da pretensão formulada pela Reclamante, quanto à liquidação adicional de IVA, na parte correspondente às (...) incorrecções verificadas (...) devidamente notificadas (...)”.

Reclamação graciosa relativa à DP de Abril/2016

2.10.12. “(...) a AT detetou incoerências (...) ao nível da situação cadastral, em sede de IVA, relativamente a vários operadores económicos do referido Anexo Regularizações do Campo 40 da Declaração Periódica, resultantes dos erros L01 – NIF Inválido ou Inexistente em Cadastro e L04 – Sujeito Passivo cessado ou sem enquadramento válido (...)”;

2.10.13. “(...) não verificação dos pressupostos de que depende na regularização do IVA, previstos nos n.ºs 2, 5 e 9 do artigo 78.º do Código do IVA (...)”

Reclamação graciosa relativa à DP de Maio/2016

2.10.14. Decidiu-se “(...) pelo [in]deferimento da pretensão formulada pela Reclamante, quanto à liquidação adicional de IVA, na parte correspondente às (...) incorrecções verificadas (...)”;

2.10.15. “(...) não se verificam os requisitos de que depende a regularização do IVA a favor do sujeito passivo (...)”.

2.11. Contudo, para a Requerente, “*analizada a factualidade (...), resulta (...) que, não obstante ter ficado amplamente demonstrado (...) que o cliente tomou conhecimento da retificação de cada uma das faturas anuladas (...) a AT decidiu apenas pelo deferimento parcial dos pedidos formulados pela ora Requerente*”, pelo que “*por não poder aceitar estas decisões proferidas sobre as reclamações gratuitas apresentadas, em virtude de as mesmas assentarem em errados pressupostos de facto e de direito, vem a (...) Requerente apresentar o (...) pedido de pronúncia arbitral (...)*”.

2.12. Neste âmbito, começa a Requerente por referir que “*(...) face à factualidade (...) exposta, inexistem dúvidas de que se encontram verificados todos os pressupostos de que depende a possibilidade de cumulação de pedidos*”.

2.13. Por outro lado, entende a Requerente que “*(...) considerando que a decisão de deferimento parcial que ocorreu há mais tempo foi notificada à Requerente no passado dia 28.04.2017, o presente pedido afigura-se inequivocamente tempestivo (...), terminando o prazo de 90 dias, a contar da referida data, no dia 27.07.2017, data em que é submetido (...) o presente pedido de constituição de tribunal arbitral*”.

2.14. Quanto ao pedido, entende a Requerente que “*conforme decorre da factualidade (...) enunciada e dos documentos carreados para os presentes autos, o thema decidendum resume-se em apurar se as liquidações de IVA ora sindicadas, no valor total de € 3.633,77, estão ou não feridas de ilegalidade, por vício de violação de lei,*

bem como as subseqüentes decisões proferidas pela AT nos respetivos procedimentos de reclamação graciosa”.

2.15. Em concreto, “(...) entende a Requerente que a AT ter-se-á equivocado nos pressupostos de facto em que assenta o direito da Requerente à regularização do IVA a seu favor e (...) ter-se-á equivocado ao interpretar e aplicar as normas relativas ao procedimento de regularização do IVA e respetivas formalidades”.

Da falta de fundamentação das demonstrações de liquidação ora sindicadas

2.16. Neste âmbito, entende a Requerente que “(...) da análise das Demonstrações de Liquidação objeto dos presentes autos (...) não consta a necessária fundamentação, nem de facto nem de direito, que impende sobre a AT”, concluindo que tendo a “(...) AT o dever legal de fazer referência expressa às disposições legais aplicáveis (...)”, “(...) a fundamentação que não contenha esta referência é sempre insuficiente e tem por consequência a anulabilidade do ato”.⁶

2.17. Assim, reitera a Requerente que “em face do exposto, e atenta a comprovada falta de fundamentação das Demonstrações de Liquidação acima identificadas, deverão as mesmas ser declaradas ilegais, com todas as consequências legais, mormente o direito ao reembolso das quantias indevidamente pagas pela ora Requerente”, mas “caso assim não se entenda (...) sempre deverão as referidas liquidações ser tidas como parcialmente ilegais, por vício de violação de lei (...)”.

⁶ A este respeito, cita a Requerente Acórdão do STA de 09.09.2015, proferido no âmbito do Recurso n.º 01173/14, nos termos do qual se refere que “(...) essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se aprendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto”.

Illegalidade – vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito em que assentam as liquidações ora sindicadas

- 2.18. Nesta matéria, entende a Requerente que “*enquanto imposto geral sobre o consumo, o IVA onera por princípio todas as operações realizadas por sujeitos passivos de IVA com conteúdo económico que se possam consubstanciar em transmissões de bens ou prestações de serviços (...)*”, sendo que “*(...) os sujeitos passivos de IVA, para apurarem o imposto devido ao Estado, deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos*”.
- 2.19. Refere a Requerente que “*este mecanismo da dedução (...) faz do IVA um imposto neutro, que apenas visa onerar os sujeitos passivos de IVA na medida do valor que acrescentem às mercadorias ou serviços ao longo da cadeia de distribuição*”, sendo que “*(...) apenas confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo de imposto (...)*”, “*ou seja, (...), um sujeito passivo só poderá deduzir o IVA suportado nas aquisições de bens e de serviços a outros sujeitos passivos de IVA, na medida em que possuam faturas que comprovem aquelas aquisições, emitidas nos termos da lei*”.
- 2.20. Contudo, segunda refere a Requerente, “*(...) está expressamente prevista no Código do IVA a possibilidade de os sujeitos passivos (i) alterarem o valor tributável ou o imposto de uma operação ou (ii) corrigirem uma fatura por qualquer motivo, incluindo inexatidão através da emissão de um documento rectificativo de fatura (...)*”, enunciando os documentos rectificativos das faturas.
- 2.21. Assim, segundo a Requerente, “*quando haja lugar à emissão destes documentos rectificativos de faturas (...), o sujeito passivo tem a obrigação – no caso de ter liquidado imposto a menos –, ou a faculdade – no caso de ter liquidado imposto a mais – de proceder à regularização do imposto entregue ao Estado a menos ou a mais (...)*” porquanto “*os artigos 78.º e seguintes do Código do IVA preveem um*

regime em que os sujeitos passivos podem proceder a regularizações do imposto liquidado e deduzido a favor do Estado e dos sujeitos passivos”.

2.22. No caso, “(...) a Requerente procedeu (...) à regularização de imposto a seu favor, em virtude da redução/anulação da base de incidência de operações tributáveis já faturadas e contabilisticamente registadas”, sendo que “(...), a Requerente incluiu o IVA liquidado aos seus clientes nas declarações periódicas dos períodos seguintes ao da emissão das faturas e entregou o correspondente IVA ao Estado”.

2.23. Ora, segundo a Requerente, “os seus clientes, por se encontrarem numa das três situações abaixo descritas, não deduziram o IVA das faturas emitidas pela Requerente” e, apesar de persistirem “(...) muitas dúvidas quanto à regularização do IVA constante das faturas (...)”, entende a Requerente que “(...) a retificação de uma fatura deve ser efetuada através do cumprimento (...)” de determinados procedimentos, que elenca no pedido.⁷

2.24. Neste âmbito, reitera a Requerente que “conforme resulta da prova junta aos presentes autos, e ao processo administrativo (...), todos os procedimentos (...) identificados foram cumpridos”.

2.25. Assim, esclarece a Requerente que “com vista à simplificação da exposição dos argumentos (...) a Requerente agrupou as situações identificadas nas situações em causa em três categorias (...)”, ou seja:

2.25.1. “Imposto de notas de crédito que regularizam faturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de atividade do cliente, para efeitos de IVA”;

2.25.2. “Imposto de notas de crédito que regularizam faturas, em que ambos os documentos foram emitidos antes da cessação de atividade do cliente, para

efeitos de IVA, mas em que o cliente cessou atividade em data anterior à regularização do IVA pela Requerente” e,

- 2.25.3. *“Imposto de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de atividade do cliente para efeitos de IVA, sendo que consta atualmente do Portal das Finanças que o cliente tem enquadramento em vigor”.*

Imposto de notas de crédito que regularizam faturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de atividade do cliente

2.26. Neste âmbito, entende a Requerente que “ (...) é (...) inexecutável a validação, em todos os ciclos mensais de faturação, do enquadramento fiscal dos seus clientes, circunstância que resulta diretamente da não fiabilidade (...) e da morosidade da ferramenta disponibilizada pela AT para a validação dos números de contribuinte de clientes e fornecedores e respetivo enquadramento fiscal”, sendo que “(...) acresce ainda que a grande maioria das faturas emitidas respeitam à prestação de serviços continuados, pelo que a Requerente atua naturalmente no pressuposto de que os seus clientes mantêm o enquadramento para efeitos de IVA”.

2.27. Refere a Requerente que “(...) para estas situações concretas, (...) só procedeu à regularização do imposto a seu favor após ter recebido o duplicado da nota de crédito, ou o aviso de recepção dos CTT, devidamente assinado, inclusivamente por vezes com aposição do carimbo, tratando-se de clientes empresariais, cumprindo, deste modo, a exigência prevista no n.º 5 do artigo 78.º (...)”.

2.28. Adicionalmente, “(...) cumpre referir que, no momento da inscrição destes números de contribuinte no Anexo 40 da sua Declaração Periódica, a Requerente desconhecia o facto de os mesmos terem cessado a sua atividade para efeitos de IVA, alterando o seu estatuto de sujeito passivo de IVA para não sujeito passivo de IVA”, pelo que entende a Requerente que é “(...) gritante a desproporcionalidade da

⁷ Nesta matéria, cita a Requerente Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, in “*Afinal qual o Prazo para deduzir o IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança jurídica*” e Alexandra Martins e Pedro Moreira in

exigência formal imposta à Requerente de preenchimento de um anexo à sua declaração periódica mensal (...) sem que se estabeleça sequer um limiar mínimo para esta exigência de discriminação, e de onde resulta a situação aberrante do preenchimento mensal de um Anexo à declaração periódica com centenas de páginas e com milhares de linhas, discriminando imposto a regularizar a favor do sujeito passivo que não raramente ascende a poucos cêntimos e poucas vezes ultrapassa a dezena de euros (...)”.

2.29. E, entende a Requerente que, *“é igualmente chocante a desproporcionalidade da exigência formal de validação do número de identificação fiscal e do enquadramento fiscal dos seus clientes, um por um, no Portal das Finanças (...), pelo que não era sequer exigível que a Requerente conhecesse o facto de os seus clientes terem cessado a sua atividade para efeitos de IVA”*.

2.30. Assim, entende a Requerente que *“verificando-se a necessidade de anular ou retificar o valor das operações tributáveis em causa, é da mais elementar justiça que a AT permita que a Requerente regularize o imposto a seu favor”*.

2.31. Segundo a Requerente, sendo *“indubitável que o direito à dedução é um exclusivo dos sujeitos passivos de IVA”*, *“torna-se manifestamente claro que um contribuinte que se encontre cessado perde, após a data da cessação, a natureza de sujeito passivo de IVA, motivo pelo qual não poderá exercer o direito à dedução do IVA suportado a montante para a prossecução da sua atividade”*.

2.32. Ora, segundo a Requerente, *“sendo inquestionável que estamos perante regularizações enquadradas no artigo 78.º, n.º 2 do Código do IVA (...) e existindo um (único) requisito para o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços proceder à regularização do imposto quando o valor tributável de uma operação ou*

“Regularizações de IVA”, Cadernos IVA 2014, Almedina.

o respetivo imposto sofrerem retificação para menos (...)”⁸, “não pode a Requerida impor requisitos adicionais (...), ou a exigência de validação do número de identificação fiscal e do enquadramento fiscal dos seus clientes (...) no Portal das Finanças –, para deste modo, em inequívoca violação dos princípios estruturantes do sistema comum do IVA, inviabilizar o direito à dedução da Requerente”.

2.33. E, reitera a Requerente, “(...) mesmo a exigência formal consagrada no artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA viola frontalmente o princípio da proporcionalidade, em circunstâncias, como as do caso em apreço, em que o adquirente não deduziu o IVA da fatura original retificada porque, também esta, foi emitida após a cessação da sua atividade para efeitos de IVA”, sendo “pois, irrefutável que as empresas cessadas que, nessas circunstâncias, receberam faturas não deduziram o IVA correspondente já que o direito à dedução do mesmo lhes estava vedado por não se qualificarem como sujeitos passivos de IVA à data da emissão das faturas”.

2.34. Nestes termos, conclui a Requerente que “esta situação não acarreta prejuízo para os cofres do Estado, o que (...) impõe que a AT não obste à correção do imposto indevidamente faturado, em benefício do princípio da neutralidade fiscal”.

Imposto de notas de crédito que regularizam faturas, em que ambos os documentos foram emitidos antes da cessação de atividade do cliente, para efeitos de IVA, mas em que o cliente cessou atividade em data anterior à regularização do IVA pela Requerente

2.35. Neste âmbito, segundo a Requerente, “à semelhança das situações que se integram no caso anterior, também aqui a regularização do imposto a favor da Requerente foi precedida da recepção da nota de crédito, ou do aviso de recepção dos CTT, devidamente assinado pelo cliente em causa (...)”.

⁸ De que “a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução”.

2.36. Assim, tendo em consideração “(...) as razões já expendidas (...), não se conforma a ora Requerente com a não aceitação da regularização do IVA a seu favor (...) sem que sequer se procure comprovar a não regularização do imposto a favor do Estado por parte do respetivo cliente (...)”.

Imposto de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de atividade do cliente para efeitos de IVA, sendo que consta atualmente do Portal das Finanças que o cliente tem enquadramento em vigor

2.37. Segundo a Requerente, “(...) nestas situações, pese embora o facto de o cliente já ter cessado a sua atividade, para efeitos de IVA, na data da regularização do imposto a favor da Requerente, a verdade é que, de acordo com a ora Requerida, atualmente o cliente apresenta, no Portal das Finanças, informação de que o seu enquadramento de IVA está em vigor, não se encontrando, portanto, numa situação de cessação de atividade para efeitos de IVA”.

2.38. “Assim, entende a Requerente que, também nestas situações, não deveria impedir-se a regularização do imposto a seu favor”, “até porque (...) são inexistentes ou residuais, no universo correções impugnadas no presente pedido de pronúncia arbitral, as situações em que a fatura foi emitida antes da data da cessação da atividade do adquirente e a nota de crédito foi emitida após a cessação constando agora o adquirente do Portal das Finanças como tendo o seu enquadramento de IVA em vigor”.

2.39. Neste âmbito, esclarece a Requerente, “em muitas das situações em que as faturas e as notas de crédito são emitidas com muito poucos dias de diferença, é possível antecipar que (...) quando as próprias faturas foram emitidas, o adquirente constasse no Portal das Finanças como tendo a sua atividade cessada para efeitos

de IVA”, pelo que “*desta forma, entende a Requerente que, também neste caso, a liquidação adicional do imposto não será de aceitar*”.⁹

2.40. Nestes termos, entende a Requerente que “*(...) a AT está precisamente a agir contra o preceituado na Diretiva IVA e propugnado pelo TJUE, ao rejeitar a regularização efetuada pela Requerente*”.

2.41. Com efeito, entende a Requerente que “*o Código do IVA prevê uma formalidade que, de um modo geral, deve ser cumprida quando o sujeito passivo pretenda retificar o IVA de uma operação e regularizar a seu favor o IVA entregue ao Estado*”, porquanto, “*nos termos do disposto no artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA, quando o valor tributável de uma operação ou respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução*” (negrito da Requerente).

2.42. “*Ora, a AT fundamenta, desde logo, a sua decisão de indeferimento das reclamações gratuitas objeto dos presentes autos e, por conseguinte, das liquidações adicionais de IVA correspondentes, no facto de a Requerente ter – alegadamente – incumprido a obrigação prevista no artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA*”, o que a Requerente refuta porquanto “*tal como resulta do exposto e ao contrário do que sustenta a AT, a Requerente juntou aos procedimentos de reclamação gratuita prova bastante de que*

⁹ Nesta matéria, cita a Requerente o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nos termos do Acórdão Kraft Foods Polska SA, que expressamente se pronunciou “*que o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA 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, que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo*” (in acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-588/10, de 26.01.2012).

o adquirente (...) tomou conhecimento das retificações efetuadas às faturas em causa (...)”.¹⁰

2.43. Por conseguinte, entende a Requerente que *“a AT está a negar à Requerente o direito de regularizar o IVA de faturas por si emitidas e posteriormente corrigidas, com fundamento no alegado incumprimento de uma formalidade legal que a mesma cumpriu integralmente (...)”*.

2.44. Alega a Requerente que *“o IVA (...) onera apenas o consumidor final, permitindo aos agentes económicos a dedução do IVA suportado nas várias fases da cadeia”,* pelo que entende que *“é (...) o princípio da neutralidade que justifica o mecanismo da dedução do IVA pelos sujeitos passivos ao longo da cadeia de produção”,* sendo que *“(...) o direito à dedução é um princípio fundamental do funcionamento do IVA, que assegura a neutralidade do imposto”*.¹¹

2.45. Nestes termos, conclui a Requerente que *“o princípio da neutralidade impõe (...) que seja conferida aos sujeitos passivos a possibilidade de regularizarem o IVA que tenha sido entregue ao Estado”,* constituindo *“(...) uma distorção grave dos princípios basilares deste imposto a dupla oneração do sujeito passivo relativamente à mesma operação”*.

¹⁰ No sentido da admissibilidade deste meio de prova e a propósito do Ofício-Circulado n.º 33129/1993, cita a Requerente Clotilde Palma e António Carlos dos Santos em Código do IVA e RITI - Notas e Comentários, no sentido de que *“há neste entendimento da AT a consideração de que só é admitida prova através de uma expressa manifestação de conhecimento pelo adquirente, interpretação que se afasta da letra e espírito da lei. Com efeito, nos termos gerais de direito, é admitida como prova qualquer formalidade ad probationem, nomeadamente carta registada enviada pelo fornecedor ou prestador de serviços: o recibo de aceitação e o recibo de entrega da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do art. 28º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance dos destinatários”* (Ac. STA de 16/05/2012, Proc. n.º 01181/11). *“No mesmo sentido veio a AT reconhecer, em informação vinculativa prestada a um contribuinte (Proc. R1602004196), que os meios idóneos não se esgotam nos exemplos referidos naquele ofício e que, no caso, o aviso de receção que identifique claramente a nota de crédito enviada ao cliente deve ser considerado um meio idóneo”*.

¹¹ Neste âmbito, cita a Requerente diversos Acórdão do TJUE, nomeadamente, no sentido de que *“os Estados-Membros não podem fazer depender o exercício do direito à dedução do IVA da observância de requisitos relativos ao conteúdo das faturas (...)”* ou de que *“o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (...)”*.

2.46. Ora, entende a Requerente que “(...) a posição adotada pela AT nas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas, ao rejeitar a regularização a favor da Reclamante do IVA entregue a mais ao Estado, é atentatória do princípio da neutralidade”.¹²

2.47. Por outro lado, refere a Requerente que “(...) o TJUE já clarificou que é contra o princípio da neutralidade qualquer limitação do direito à dedução que não seja justificada pelo risco de perda de receitas fiscais”, citando a este propósito parte do teor da Decisão Arbitral n.º 698/2014-T, de 03.08.2015.

2.48. Para a Requerente, “é pois, evidente que os atos de indeferimento das reclamações gratuitas das liquidações adicionais de IVA e das liquidações de juros se encontram inquinados do vício de violação de lei, em particular do disposto no artigo 78.º do Código do IVA, por erro nos pressupostos de direito, padecendo deste mesmo vício as próprias liquidações ora sindicadas”.

Ilegalidade – da não aplicação do artigo 78.º, n.º 9 do Código do IVA

2.49. Nesta matéria, refere a Requerente que “em todas as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas proferidas e que ora se impugnam, vem a AT afirmar que, não tendo ocorrido a certificação por ROC que é exigida nos termos do artigo 78.º, n.º 9 do Código do IVA, não se encontram reunidos os pressupostos de que depende a regularização de IVA a favor do sujeito passivo”.

¹² Nesta matéria, cita a Requerente diversos Acórdãos do TJUE, nomeadamente, no sentido de que “no que se refere ao reembolso do IVA faturado por erro, importa recordar que a Diretiva 2006/112 não contém nenhuma disposição sobre a regularização, pelo emitente da fatura, do IVA indevidamente faturado e que, nestas condições, cabe em princípio aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente faturado pode ser regularizado. O Tribunal de Justiça declarou que, para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever, na sua ordem jurídica interna, a possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé”.

2.50. No caso, entende a Requerente que “(...) a AT, para além de não fazer uma interpretação correta das normas de direito que deverão ser aplicáveis às situações em análise, recorre à aplicação de um preceito legal que não tem aplicação aos casos (...), em concreto, o artigo 78.º, n.º 9 do Código do IVA”, porquanto “conforme resulta da letra do próprio preceito, este apenas é aplicável às situações previstas no seu n.º 8, isto é, a créditos em mora, de cobrança duvidosa, ou em fase de contencioso, e esse não é, como resulta evidente, o caso das situações em análise (...)”.

2.51. Assim, entende a Requerente que “em face do exposto, apenas por lapso poderá a AT ter pretendido aplicar o referido preceito à situação da ora Requerente, razão pela qual deve esse seu argumento ser desconsiderado, por ser desprovido de qualquer fundamento legal (...)”.

Do Reenvio Prejudicial ao TJUE

2.52. Neste âmbito, entende a Requerente que “(...) os elementos legislativos, históricos, sistemáticos e jurisprudenciais supra apresentados tornam perfeitamente clara a interpretação das normas comunitárias aqui em causa e indubitável que o ato de liquidação de imposto está ferido de ilegalidade (...)”, “pelo que o Tribunal Arbitral estará capaz de decidir em conformidade com a lei aplicável, nacional e comunitária, bem como os princípios do sistema do IVA, não sendo necessário o reenvio ao TJUE de qualquer questão a título prejudicial”.

2.53. “Não obstante, caso este Tribunal entenda que subsistem dúvidas quanto à interpretação das regras acima mencionadas à luz do Direito Comunitário, tem este Tribunal o dever legal de submeter as devidas questões ao TJUE”, as quais são indicadas pela Requerente no pedido arbitral:

2.53.1. “As disposições da Diretiva IVA e os princípios que regem o sistema do IVA opõem-se a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade

tributária recusa a um sujeito passivo o direito de regularizar a seu favor o IVA, constante de um documento retificativo que reduz total ou parcialmente o valor tributável em virtude da anulação ou redução da operação tributável, em circunstâncias em que o IVA da fatura original retificada não foi deduzido pelo adquirente e, adicionalmente, o sujeito passivo certificou-se de que o adquirente tomou conhecimento do documento retificativo e da redução do valor tributável?”;

2.53.2. *“As disposições da Diretiva IVA e os princípios que regem o sistema do IVA opõem-se a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade tributária condiciona a regularização a favor do sujeito passivo do IVA, constante de um documento retificativo que reduz total ou parcialmente o valor tributável em virtude da anulação ou redução da operação tributável, à posse pelo sujeito passivo de um comprovativo de que o adquirente tomou conhecimento desta regularização, quando este adquirente não é um sujeito passivo de IVA por se tratar de uma entidade cuja atividade para efeitos de IVA se encontra cessada e que, adicionalmente, não deduziu o IVA da fatura original retificada na medida em que também esta foi emitida após a cessação da atividade do adquirente para efeitos de IVA?”;*

2.53.3. *“As disposições da Diretiva IVA e os princípios que regem o sistema do IVA opõem-se a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade tributária condiciona a regularização, a favor de um sujeito passivo (que, em cada ciclo mensal de faturação, emite faturas a mais de dois milhões de adquirentes e emite milhares de documentos retificativos), do IVA, constante dos documentos retificativos que reduzem total ou parcialmente o valor tributável em virtude da anulação ou redução de operações tributáveis, exigência formal da validação, prévia à emissão das faturas e prévia à emissão dos documentos retificativos, do número de identificação fiscal dos adquirentes e do seu enquadramento fiscal para efeitos de IVA?”;*

2.53.4. *“As disposições da Diretiva IVA e os princípios que regem o sistema do IVA opõem-se a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade tributária condiciona a regularização, a favor de um sujeito passivo (que,*

em cada ciclo mensal de faturação, emite mais de dois milhões de faturas), do IVA, constante dos documentos retificativos que reduzem total ou parcialmente o valor tributável em virtude da anulação ou redução de operações tributáveis, ao preenchimento de um anexo à sua declaração periódica mensal no qual têm de ser discriminados o número de IVA de cada um dos milhares de adquirentes aos quais foram emitidos os documentos retificativos, o ano e o mês dos milhares documentos retificados, a base de incidência e o imposto regularizado através dos milhares de documentos retificativos?”;

- 2.53.5. *“As disposições da Diretiva IVA e os princípios que regem o sistema do IVA opõem-se a uma norma nacional que exclui a possibilidade de regularização, a favor de um sujeito passivo, do IVA, constante dos documentos retificativos que reduzem total ou parcialmente o valor tributável em virtude da anulação ou redução de operações tributáveis, quando esta regularização não for efetuada na declaração periódica mensal referente ao período (mensal) em que se verificaram as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável ou na declaração periódica mensal seguinte?”.*

Do Direito a Juros Indemnizatórios

- 2.54. Nesta matéria, entende a Requerente que *“concluindo-se que assiste razão à Requerente e que as liquidações de IVA correspondem a atos ilegais, deverá a AT ser condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa de 4% ao ano, sobre o valor do imposto aqui contestado e indevidamente (...) pago (...)”, sendo que “esses juros deverão ser contados desde a data em que os valores foram indevidamente pagos até à data do processamento da respetiva nota de crédito pela AT”.*

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida, na Resposta apresentada, defendeu-se por impugnação por entender que não assiste razão à Requerente, porquanto “*a argumentação invocada, de facto e de direito, está (...) longe de fundamentar e de sustentar quaisquer das pretensões formuladas, que devem improceder (...)*”.
- 3.2. Começa a Requerida por referir que “*as incorrecções detectadas referem-se a regularizações de imposto a favor da Requerente (...) relativas a operações efectuadas entre a Requerente e vários sujeitos passivos cuja actividade, para efeitos de IVA, se encontra cessada ou sem enquadramento válido à data da regularização do imposto*”.
- 3.3. Por outro lado, refere ainda a Requerida que “*as notificações emitidas pela AT mencionam (...) que (...) deverá proceder à submissão da declaração periódica e anexos que se mostrem necessários, para o período em referência (...)*” mas “*uma vez que não foi entregue qualquer declaração de substituição, para nenhum dos períodos em referência, em resultado das correcções automáticas da mesma (...) foram emitidas, as correspondentes liquidações de IVA, que determinaram a entrega de IVA ao Estado dos montantes correspondentes à regularização considerada indevida*” cujos “*valores resultantes das liquidações foram pagos na totalidade pela Requerente que (...) não concordando parcialmente com as liquidações efectuadas apresentou as correspondentes reclamações graciosas, aceitando, nalguns casos, o valor remanescente*”.
- 3.4. Refere a Requerida que “*nas sete reclamações em causa, estamos perante uma (ou várias) das seguintes situações: a) Imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA; b) Imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos antes da cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA, mas em que o cliente cessou a sua actividade, para efeitos do referido imposto, em data anterior à regularização do IVA; c) Imposto de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de*

actividade do cliente para efeitos do IVA, sendo que o cliente tem actualmente enquadramento em vigor no portal das Finanças”.

- 3.5. Adicionalmente, refere a Requerida que *“em cada uma das reclamações gratuitas em causa, os serviços da AT elaboraram um Anexo (...) onde foram detalhadamente identificadas e apreciadas cada uma das facturas e correspondentes notas de crédito emitidas pela Requerente, tendo-se concluído pela existência de várias irregularidades que obstam à regularização de imposto nos termos do artigo 78.º do CIVA” e, “nesse sentido foram proferidos despachos de indeferimento (parcial) da pretensão formulada pela ora Requerente (...)”.*
- 3.6. Reitera a Requerida que *“(...) os argumentos ora trazidos em sede arbitral já foram todos apresentados, e analisados, no âmbito das respectivas reclamações gratuitas, pelo que se remete para as mesmas, dando-se, aqui, por integralmente reproduzidos os fundamentos que levaram ao indeferimento, aos quais se adere (...)”.*

Da alegada falta de fundamentação

- 3.7. Neste âmbito, segundo a Requerida, *“é óbvia a conclusão de que as exigências de fundamentação dos actos tributários (...) foram integralmente cumpridas pela AT”, sendo “incontroverso (...) que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do acto a decidir daquela maneira e não de outra”.*
- 3.8. Assim, entende a Requerida que *“no caso em apreço, a Requerente teve perfeito conhecimento do conteúdo dos diversos actos de liquidação e pronunciou-se, ao interpor as correspondentes reclamações gratuitas, sobre as correcções propostas”, concluindo a Requerida que “(...) a fundamentação constante dos diferentes actos de liquidação era clara, congruente e suficiente para permitir que a Requerente*

apresentasse o pedido de pronúncia arbitral relativamente às correcções propostas, reiterando (...) os motivos já expendidos aquando dos procedimentos gratuitos”.

Do alegado vício de violação de lei

- 3.9. Neste âmbito, enunciando o disposto no artigo 78º do Código do IVA (na redacção aplicável à data dos factos), a Requerida refere que *“uma vez que (...) a Requerente não procedeu à rectificação da declaração periódica e do respectivo Anexo, a AT efectuou a correcção automática das declarações periódicas em causa”* sendo que *“daí resultou a emissão de liquidação adicional de IVA (...), cujos montantes correspondem ao IVA que se considera indevidamente regularizado a favor da Requerente, uma vez que, estando em causa operações entre esta e operadores cessados em IVA, com impacto ao nível das regularizações de IVA a favor do sujeito passivo, não se encontravam assegurados os pressupostos de funcionamento do mecanismo previsto no artigo 78.º do CIVA”.*
- 3.10. Com efeito, entende a Requerida que *“a norma prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA tem por objectivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor imposto inicialmente deduzido pelo seu cliente, sem que este proceda à correcção do correspondente valor a favor do Estado”,* pelo que *“se o fornecedor optar por efectuar a rectificação, esta tem de ser operada pelas duas partes intervenientes (fornecedor e adquirente) dentro dos prazos estabelecidos nas respectivas normas (...), sob pena de não poder ser efectuada”.*
- 3.11. No caso, refere a Requerida que *“(…) verificam-se situações em que a actividade, em termos de IVA, de alguns dos sujeitos passivos adquirentes dos bens ou serviços encontrava-se cessada à data da emissão das facturas ou das notas de crédito, não tendo estes procedido à entrega das declarações periódicas de IVA para o período, ou períodos seguintes, àquele em que a Requerente efectuou a regularização de IVA a seu favor”* sendo que, segundo a Requerida, *“considera a Requerente que uma vez que aqueles clientes já haviam cessado a sua actividade perderam a qualidade de*

sujeito passivo, devendo ser tratados como se fossem clientes particulares”, posição com a qual a Requerida não concorda pois “(...) mesmo que se considere não estarmos perante um sujeito passivo de imposto, importa lembrar que a regularização de imposto, no caso de contribuintes particulares e de sujeitos passivos que realizem exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução faz-se nos termos do n.º 8 do artigo 78.º do CIVA, devendo tais diligências encontrar-se documentalmentemente comprovadas e ser certificadas por revisor oficial de contas (...)”, “o que não se verifica no caso em apreço”.

3.12. Prossegue a Requerida referindo que *“por outro lado, o consumidor final, na medida em que não integra a noção de sujeito passivo (...) não pode exercer (...) o direito à dedução regulado no artigo 19º do mesmo Código”, “sendo por demais evidente que, nas situações aqui em apreço, a regularização do imposto a favor da Requerente ocorreu em momento posterior à data da cessação da actividade dos seus clientes, isto é, estes, naquele momento não detinham a natureza de sujeito passivo”*.¹³

3.13. Refere ainda a Requerida que *“de igual modo, em algumas das situações em análise, os avisos de recepção que a Requerente juntou aos procedimentos não identificam, de forma inequívoca, a nota de crédito que foi enviada através dele, motivo pelo qual, para além dos já invocados anteriormente, o pedido de regularização de imposto contido nessas notas de crédito foi indeferido, pois não pode ser considerado idóneo para o efeito”*.

3.14. Ou seja, entende a Requerida que *“(...) nos casos em que o sujeito passivo não tenha na sua posse confirmação escrita efectuada pelos seus clientes de que receberam*

¹³ Neste âmbito, refere a Requerida o Acórdão do STA, proferido no processo nº 0288/14, do qual resulta que *“(...) em causa não está o exercício do direito à dedução, antes a anulação do imposto já liquidado e pago. Assim, a formalidade indevidamente cumprida, que se afigura “ad substantiam”, impede a legalidade da regularização do IVA efectuada pelo credor e consequentemente o provimento do recurso. E não se alegue, (...) que esta interpretação é violadora dos princípios da legalidade, proporcionalidade e certeza e segurança jurídicas, pois que tal dever resulta directa e imediatamente da lei e a consequência do seu incumprimento – a ilegalidade da regularização efectuada, é a adequada em caso de inobservância dos requisitos legais dos quais depende a legalidade da rectificação, não se afigurando nem desproporcionada*

comunicação evidenciando o montante do IVA rectificado, ou de que foram reembolsados do respectivo imposto, consideram-se não cumpridas as disposições estabelecidas no n.º 5 do art. 71º do CIVA, tomando-se indevida a respectiva regularização de imposto”.

3.15. Com efeito, alega a Requerida que “(...) em conformidade com a Primeira Directiva, o princípio essencial do sistema comum do IVA é o da neutralidade, o que implica que o IVA deve incidir da mesma forma sobre todas as operações, independentemente da extensão das cadeias de produção e de distribuição”, sendo que “o princípio da neutralidade tem sido objecto de inúmeras decisões do TJUE que têm permitido densificar o seu conceito (...)”.¹⁴

3.16. Contudo, segundo a Requerida, “(...) o que está em causa na presente acção arbitral (...) não é a possibilidade de efectivar o exercício do direito à dedução (...) mas sim o (in)cumprimento dos requisitos respeitantes a regularizações de imposto anteriormente liquidado”.

nem inesperada, daí que não se nos afigure haver qualquer violação dos mencionados princípios constitucionais (...)”.

¹⁴ Nesta matéria, a Requerida transcreve o Acórdão de 24 de Outubro de 1996, Processo Elida Gibbs, C-317/94, Colectânea de Jurisprudência 1996, página I-05339.

- 3.17. Com efeito, reitera a Requerida que *“o legislador comunitário previu (...) que em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial do preço depois de efectuada a operação os Estados-Membros fixassem condições que permitissem a regularização do IVA inicialmente liquidado, em obediência ao princípio da neutralidade”* sendo que, para a Requerida, *“o artigo 78º do CIVA e os requisitos formais nele previstos visam (...), de acordo com o princípio de neutralidade, projectar os efeitos da anulação de créditos/dívidas na esfera do credor e do devedor, permitindo (...) ao adquirente do bem a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada”*.
- 3.18. Ora, segundo a Requerida, foram esses *“requisitos que a Requerente não cumpriu (...), mostrando-se destituída de fundamento legal a argumentação de que a impossibilidade do cumprimento é inviável e impossível”*, concluindo *“que não pode ser assacada qualquer ilegalidade às liquidações ora sindicadas”*.

Dos juros indemnizatórios

- 3.19. Neste âmbito, entende a Requerida que *“as correcções efectuadas pela AT estão em absoluta conformidade com a lei, não ocorrendo qualquer vício que deva ditar a anulação das liquidações, pelo que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios”*.
- 3.20. Nestes termos, reitera a Requerida que *“(…) resta concluir pela improcedência total da argumentação expendida pela Requerente, concluindo-se que as liquidações controvertidas são perfeitamente legais, devendo (...) manter-se na ordem jurídica”*.

4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.

- 4.2. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. A cumulação de pedidos aqui efectuada pela Requerente, é legal e válida, nos termos do disposto no artigo 3º, nº 1 do RJAT, dado que a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 4.5. Não foram suscitadas excepções de que cumpra conhecer.
- 4.6. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

- 5.1. Consideram-se como provados os seguintes factos:
- 5.1.1. A Requerente é uma sociedade anónima com sede em território nacional, cujo objeto social consiste no estabelecimento, concepção, construção, gestão e exploração de redes e infraestruturas de comunicações electrónicas, bem como na prestação de serviços de comunicações electrónicas e de transporte e difusão de sinal de telecomunicações.
- 5.1.2. A Requerente é um sujeito passivo de IVA, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do Código do IVA, encontrando-se enquadrada no

regime normal mensal, apresentando mensalmente as respectivas declarações periódicas.

- 5.1.3. A Requerente é considerada um Contribuinte de Elevada Relevância Económica e Fiscal (ou Grande Contribuinte), constando do Cadastro Especial de Contribuintes, em conformidade com o Despacho do Senhor Diretor Geral da Requerida (nº 6999/2013, de 30 de Maio).
- 5.1.4. No âmbito da sua actividade, a Requerente procedeu à entrega das seguintes Declarações Periódica de IVA, com a indicação dos seguintes montantes (totais) a título de “Regularizações a favor do Sujeito Passivo” (montantes em Euros):

DP	DATA DE ENTREGA	REG. A FAVOR DA REQUERENTE
Agosto/2015	06/10/2015	663.347,10
Setembro/2015	09/11/2015	946.888,00
Outubro/2015	04/12/2015	3.646.755,24
Janeiro/2016	08/03/2016	1.864.046,46
Março/2016	09/05/2016	1.223.798,72
Abril/2016	07/06/2016	2.765.294,82
Maio/2016	08/07/2016	2.691.122,27

- 5.1.5. Nas referidas Declarações Periódicas, a Requerente procedeu à regularização, a seu favor, do IVA entregue ao Estado, tendo preenchido todos os campos necessários do respectivo Anexo 40 à declaração.

Regularizações a favor da Requerente efectuadas na Declaração Periódica relativa a Agosto de 2015

- 5.1.6. A Requerente foi notificada, do despacho de 6 de Outubro de 2015, relativo às incorrecções verificadas em alguns dos números de identificação fiscal indicados no Anexo “Regularizações do Campo 40” da Declaração

Periódica de IVA respeitante ao período 201508, nele se referindo que “o valor do imposto regularizado a favor do sujeito passivo, correspondente a NIF’s inválidos, inexistentes ou cessados poderá resultar na correcção do imposto apurado no período” pelo que, findo o prazo de correcção dado, a Requerida “(...) procederá à rectificação da declaração periódica e respectivo Anexo “Regularizações do Campo 40” e, se for caso disso, à emissão de liquidação adicional (...)”.

Regularizações a favor da Requerente efectuadas na Declaração Periódica relativa a Setembro de 2015

5.1.7. A Requerente foi notificada, do despacho de 10 de Novembro de 2015, relativo às incorrecções verificadas em alguns dos números de identificação fiscal indicados no Anexo “Regularizações do Campo 40” da Declaração Periódica de IVA respeitante ao período 201509, nele se referindo que “o valor do imposto regularizado a favor do sujeito passivo, correspondente a NIF’s inválidos, inexistentes ou cessados poderá resultar na correcção do imposto apurado no período” pelo que, findo o prazo de correcção dado, a Requerida “(...) procederá à rectificação da declaração periódica e respectivo Anexo “Regularizações do Campo 40” e, se for caso disso, à emissão de liquidação adicional (...)”.

Regularizações a favor da Requerente efectuadas na Declaração Periódica relativa a Outubro de 2015

5.1.8. A Requerente foi notificada, do despacho de 4 de Dezembro de 2015, relativo às incorrecções verificadas nos números de identificação fiscal indicados no Anexo “Regularizações do Campo 40” da Declaração Periódica de IVA respeitante ao período 201510, nele se referindo que “o valor do imposto regularizado a favor do sujeito passivo, correspondente a NIF’s inválidos, inexistentes ou cessados poderá resultar na correcção do

imposto apurado no período” pelo que, findo o prazo de correcção dado, a Requerida “(...) procederá à rectificação da declaração periódica e respectivo Anexo “Regularizações do Campo 40” e, se for caso disso, à emissão de liquidação adicional (...).”

Regularizações a favor da Requerente efectuadas na Declaração Periódica relativa a Janeiro de 2016

5.1.9. A Requerente foi notificada, do despacho de 8 de Março de 2016, relativo às incorrecções verificadas nos números de identificação fiscal indicados no Anexo “Regularizações do Campo 40” da Declaração Periódica de IVA respeitante ao período 201601, nele se referindo que “o valor do imposto regularizado a favor do sujeito passivo, correspondente a NIF’s inválidos, inexistentes ou cessados poderá resultar na correcção do imposto apurado no período” pelo que, findo o prazo de correcção dado, a Requerida “(...) procederá à rectificação da declaração periódica e respectivo Anexo “Regularizações do Campo 40” e, se for caso disso, à emissão de liquidação adicional (...).”

Regularizações a favor da Requerente efectuadas na Declaração Periódica relativa a Março de 2016

5.1.10. A Requerente foi notificada, do despacho de 9 de Maio de 2016, relativo às incorrecções verificadas nos números de identificação fiscal indicados no Anexo “Regularizações do Campo 40” da Declaração Periódica de IVA respeitante ao período 201603, nele se referindo que “o valor do imposto regularizado a favor do sujeito passivo, correspondente a NIF’s inválidos, inexistentes ou cessados poderá resultar na correcção do imposto apurado no período” pelo que, findo o prazo de correcção dado, a Requerida “(...) procederá à rectificação da declaração periódica e respectivo Anexo

“Regularizações do Campo 40” e, se for caso disso, à emissão de liquidação adicional (...).”

Regularizações a favor da Requerente efectuadas na Declaração Periódica relativa a Abril de 2016

5.1.11. A Requerente foi notificada, do despacho de 7 de Junho de 2016, relativo às incorrecções verificadas nos números de identificação fiscal indicados no Anexo “*Regularizações do Campo 40*” da Declaração Periódica de IVA respeitante ao período 201604, nele se referindo que “*o valor do imposto regularizado a favor do sujeito passivo, correspondente a NIF’s inválidos, inexistentes ou cessados poderá resultar na correcção do imposto apurado no período*”, pelo que findo o prazo de correcção dado, a Requerida “*(...) procederá à rectificação da declaração periódica e respectivo Anexo Regularizações do Campo 40 e, se for o caso, à emissão de liquidação adicional (...).*”

Regularizações a favor da Requerente efectuadas na Declaração Periódica relativa a Maio de 2016

5.1.12. A Requerente foi notificada, do despacho de 8 de Julho de 2016, relativo às incorrecções verificadas nos números de identificação fiscal indicados no Anexo “*Regularizações do Campo 40*” da Declaração Periódica de IVA respeitante ao período 201605, nele se referindo que “*o valor do imposto regularizado a favor do sujeito passivo, correspondente a NIF’s inválidos, inexistentes ou cessados poderá resultar na correcção do imposto apurado no período*” pelo que, findo o prazo de correcção dado, a Requerida “*(...) procederá à rectificação da declaração periódica e respectivo Anexo “Regularizações do Campo 40” e, se for caso disso, à emissão de liquidação adicional (...).*”

5.1.13. Na sequência das notificações efectuadas pela Requerida à Requerente, (acima identificadas nos pontos 5.1.6. a 5.1.12.), e dado que a Requerente não procedeu à entrega de quaisquer declarações periódicas de substituição para os períodos em referência, a Requerida emitiu as seguintes Demonstrações de Liquidação de IVA:

DP	LIQ. ADICIONAL DE IVA	DATA	MONTANTE	LIQ. DE JUROS	MONTANTE
Agosto/2015	2016 ...	22/01/2016	5.197,76	2016... ¹⁵	N/A
Setembro/2015	2016 ...	19/01/2016	851,06	N/A	N/A
Outubro/2015	2016 ...	19/01/2016	11.527,17	2016 ...	70,59
Janeiro/2016	2016 ...	19/04/2016	3.302,89	N/A	N/A
Março/2016	2016 ...	20/06/2016	3.420,47	N/A	N/A
Abril/2016	2016 ...	19/07/2016	1.196,24	N/A	N/A
Maió/2016	2016 ...	18/08/2016	1.577,83	N/A	N/A

5.1.14. A Requerente pagou os montantes referidos no ponto anterior nas seguintes datas:

LIQ. ADICIONAL DE IVA	MONTANTE	DATA DE PAGAMENTO	LIQ. DE JUROS	MONTANTE
2016 ...	5.197,76	22-03-2016	2016 ... ¹⁶	N/A
2016 ...	851,06	05-04-2016	N/A	N/A
2016 ...	11.527,17	05-04-2016	2016 ...	70,59
2016 ...	3.302,89	14-06-2016	N/A	N/A
2016 ...	3.420,47	10-08-2106	N/A	N/A

¹⁵ Entretanto anulada, segundo a Requerente.

¹⁶ Vide nota de rodapé anterior.

2016 ...	1.196,24	20-09-2016	N/A	N/A
2016 ...	1.577,83	11-10-2016	N/A	N/A
TOTAL	27.073,42			70,59

5.1.15. A Requerente apresentou as seguintes reclamações graciosas relativamente às liquidações adicionais de IVA identificadas no ponto anterior:

DP	LIQ. ADICIONAL DE IVA	RECLAMAÇÃO GRACIOSA	DATA	MONTANTE RECLAMADO
Agosto/2015	2016 ...	...2016...	11/07/2016	1.107,45
Setembro/2015	2016 ...	...2016...	08/08/2016	582,42
Outubro/2015	2016 ... 2016 ...	...2016...	08/08/2016	4.577,04 70,59
Janeiro/2016	2016 ...	...2016...	14/10/2016	1.131,11
Março/2016	2016 ...	...2016...	16/12/2016	1.517,18
Abril/2016	2016 ...	...2017...	16/01/2017	665,63
Maió/2016	2016 ...	...2017...	15/02/2017	1.573,14
TOTAL				11.224,56

Reclamação Graciosa nº ...2016... (Declaração Periódica de IVA relativa a Agosto de 2015)

- 5.1.16. Na reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de IVA respeitante à DP de Agosto/2015, a Requerente não concorda parcialmente com a liquidação respectiva (de EUR 5.197,76), reclamando do montante de EUR 1.107,45 e aceitando o remanescente.
- 5.1.17. No âmbito desta reclamação graciosa, a Requerente distingue dois tipos de situações, (i) a respeitante a *“imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA – em que o imposto regularizado ascende a € 1.028,66”* e (ii) a respeitante a *“imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos a clientes com números de identificação fiscal inválidos ou inexistente – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 78,79”*.
- 5.1.18. A Requerente foi notificada, no âmbito da reclamação graciosa identificada, do Ofício nº..., de 18 de Julho de 2016, para apresentar, no prazo de 15 dias, suporte documental relativo aos erros detectados pela Requerida, referentes às regularizações de IVA inseridas no campo 40 da declaração periódica de IVA do período 201508 (erros esses que estiveram na origem da liquidação adicional de IVA objecto da reclamação graciosa acima referida), designadamente, cópias das facturas e notas de crédito a que se referem os pontos 13º e 23º da reclamação graciosa apresentada, bem como os respectivos registos contabilísticos efectuados, designação dos motivos justificativos da emissão das notas de crédito e cópia dos documentos comprovativos de que o cliente tomou conhecimento da rectificação de cada uma das facturas anuladas.
- 5.1.19. A Requerente apresentou, em 3 de Agosto de 2016, CD com os elementos solicitados pelo Ofício identificado no ponto anterior.
- 5.1.20. A Requerente foi notificada de Ofício datado de 16 de Março de 2017 relativo ao projecto de decisão de deferimento parcial da reclamação

graciosa em análise (de indeferimento da pretensão formulada correspondente às 20 incorrecções verificadas no Anexo 40 da DP de IVA, devidamente notificadas, de que resultou imposto a pagar no montante de EUR 173,31 e de deferimento da pretensão correspondente às 104 incorrecções no referido Anexo, não devidamente notificadas ao sujeito passivo, no montante de EUR 5.024,45) e para, no prazo de 15 dias, exercer querendo o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia.

- 5.1.21. Neste âmbito, de acordo com o teor da Informação nº ...-ADP/2016, a Requerida entendeu, no projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, que *“as faturas e notas de crédito em análise consubstanciam-se nas regularizações de IVA efetuadas a favor da A..., no campo 40 da Declaração Periódica referente a agosto de 2015, de clientes cessados à data da emissão das mesmas, não se encontrando preenchidos os requisitos previstos do mecanismo da regularização de IVA, cujo quadro normativo se enquadra e se encontra regulado nos termos do disposto no artigo 78º do CIVA”* (sublinhado nosso).
- 5.1.22. Nestes termos, a Requerida refere na referida Informação que *“o exercício pleno dessa prerrogativa encontra-se condicionado pela verificação do pressuposto constante do nº 5 do mesmo artigo (...)”,* ou seja, entende que *“no momento em que o transmitente do bem ou prestador do serviço exerce a opção de regularizar o a seu favor o imposto, tem, obrigatoriamente, de ter em sua posse de que o adquirente tomou conhecimento da redução para menos ou de que foi reembolsado do imposto, sob pena de não ser admitido o direito à respetiva dedução”* (sublinhado nosso).
- 5.1.23. No Anexo 1 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente objecto de regularização não aceite no período 201508 (designação e NIF), identifica a nota de crédito e a factura, o valor total, a quantificação do IVA e da base tributável, a data da factura, a data da nota de crédito, a data da cessação para efeitos de IVA, a descrição sumária da análise efectuada e o montante

indeferido, num total de EUR 173,31, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

- 5.1.24. Na generalidade das situações descritas no Anexo 1, a Requerida menciona que *“há comprovativo nos termos do nº 5 do art. 78.º”*, sendo que refere que, para a generalidade dos clientes da Requerente aí identificados, *“a empresa encontra-se cessada desde (...)”* data anterior à data da emissão da factura e da nota de crédito (excepto para o cliente *“B...”* para o qual refere que se trata de *“contribuinte inexistente na base de dados central”*), referindo ainda a Requerida que aqueles clientes da Requerente *“(...) não entrega[m] declarações desde (...)”* a data da cessação (ou do mês subsequente), ou seja, desde data anterior à data da emissão das facturas e das respectivas notas de crédito.
- 5.1.25. No Anexo 2 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente, objecto de regularização não aceite no período 201508, cuja correcção a Requerente, num total de EUR 221,19, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.
- 5.1.26. Através de requerimento dirigido à UGC, datado de 3 de Abril de 2017, a Requerente exerceu o seu direito de audição relativo ao projecto de deferimento parcial da reclamação graciosa nº ...2016..., interposta contra a liquidação adicional de IVA nº 2016... (referente à DP de Agosto/2015), reiterando os argumentos apresentados na reclamação graciosa, requerendo a alteração do sentido da decisão constante do Projecto de Decisão e o consequente deferimento da reclamação graciosa apresentada, no valor de EUR 173,31, correspondente às regularizações de IVA consideradas indevidas pela Requerida e requerendo ainda a devolução dos montantes pagos, com as devidas consequências legais.

Reclamação Graciosa n.º ...2016... (Declaração Periódica de IVA relativa a Setembro de 2015)

- 5.1.27. Na reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de IVA respeitante à DP de Setembro/2015, a Requerente não concorda parcialmente com a liquidação respectiva (de EUR 851,06), reclamando do montante de EUR 582,42 e aceitando o remanescente “(...) *caso não colham os argumentos relativos à ilegalidade (...) por falta de fundamentação*” da liquidação de imposto subjacente.
- 5.1.28. No âmbito desta reclamação graciosa, a Requerente distingue três tipos de situações, (i) a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA – em que o imposto regularizado ascende a € 487,82*”, (ii) a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos antes da cessação de actividade do cliente, em data anterior à sua regularização – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 55,40*” e (iii) a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas em que ambos os documentos foram emitidos a clientes com números de identificação fiscal inválidos ou inexistentes – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 39,20*”.
- 5.1.29. A Requerente refere na reclamação graciosa supra identificada que para as duas primeiras situações [identificadas no ponto anterior como (i) e (ii)] “(...) *a regularização do imposto a favor da Reclamante foi precedida da recepção da nota de crédito, ou do aviso de recepção dos CTT, devidamente assinado pelo cliente em causa, em cumprimento do previsto no artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA*” e, no que diz respeito à terceira situação [identificada no ponto anterior como (iii)], como “(...) *o cliente em causa não terá (...) deduzido o imposto constante da factura*”, “(...) *entende a Reclamante que a sua acção não causou prejuízo para os cofres do Estado, tendo a mesma agido por forma a corrigir a emissão das facturas*”.

- 5.1.30. A Requerente foi notificada, no âmbito da reclamação graciosa nº ...2016..., do Ofício nº..., de 24 de Fevereiro de 2017, para apresentar, no prazo de 20 dias, suporte documental relativo aos 20 erros detectados pela Requerida, referentes às regularizações de IVA inseridas no campo 40 da declaração periódica de IVA do período 201509 (erros esses que estiveram na origem da liquidação adicional de IVA objecto da referida reclamação graciosa) designadamente, cópias dos originais das facturas e notas de crédito emitidas, bem como os respectivos registos contabilísticos efectuados, designação dos motivos justificativos da emissão das notas de crédito e cópia dos documentos comprovativos de que o cliente tomou conhecimento da rectificação de cada uma das facturas anuladas.
- 5.1.31. A Requerente apresentou, em 20 de Março de 2017, CD com os elementos solicitados pelo Ofício identificado no ponto anterior.
- 5.1.32. A Requerente foi notificada de Ofício datado de 5 de Abril de 2017 relativo ao projecto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa em análise (de indeferimento da pretensão formulada correspondente às 20 incorrecções verificadas no Anexo 40 da DP de IVA, devidamente notificadas, de que resultou imposto a pagar no montante de EUR 350,39 e do indeferimento referente a juros indemnizatório peticionados sobre este valor, do deferimento da pretensão correspondente às 24 incorrecções no referido Anexo 40, não devidamente notificadas ao sujeito passivo, no montante de EUR 351,72 e do deferimento dos juros indemnizatórios incidentes sobre este valor) e para, no prazo de 15 dias exercer querendo, o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia.
- 5.1.33. Neste âmbito, de acordo com o teor da Informação nº ...-ADP/2016, a Requerida entendeu, no projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, que *“as facturas e notas de crédito em análise consubstanciam-se nas regularizações de IVA efetuadas a favor da A..., no campo 40 da Declaração Periódica referente a setembro de 2015, de clientes cessados à data da emissão das mesmas, não se encontrando preenchidos os requisitos previstos do mecanismo da regularização de IVA, cujo quadro normativo se*

enquadra e se encontra regulado nos termos do disposto no artigo 78º do CIVA” (sublinhado nosso).

- 5.1.34. Nestes termos, a Requerida refere na referida Informação que “o exercício pleno dessa prerrogativa encontra-se condicionado pela verificação do pressuposto constante do nº 5 do mesmo artigo (...)”, ou seja, entende que “no momento em que o transmitente do bem ou prestador do serviço exerce a opção de regularizar o a seu favor o imposto, tem, obrigatoriamente, de ter em sua posse de que o adquirente tomou conhecimento da redução para menos ou de que foi reembolsado do imposto, sob pena de não ser admitido o direito à respetiva dedução” (sublinhado nosso).
- 5.1.35. No Anexo 1 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente, objecto de regularização não aceite no período 201509, cuja correcção a Requerente aceitou, num total de EUR 148,95, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
- 5.1.36. No Anexo 2 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente, objecto de regularização não aceite no período 201509 (designação e NIF), identificação da nota de crédito e da factura, o Total, a quantificação do IVA e da base tributável, a data da factura, a data da nota de crédito, a data da cessação para efeitos de IVA (quando aplicável), a descrição sumária da análise efectuada e o montante indeferido, num total de EUR 350,39, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
- 5.1.37. Na generalidade das situações descritas no Anexo 2, a Requerida menciona que “*há comprovativo nos termos do nº 5 do art. 78.º*”, sendo que refere que, para a generalidade dos clientes da Requerente aí identificados, “*a empresa encontra-se cessada desde (...)*” data anterior à data da emissão da factura e da nota de crédito (excepto para o cliente “*DSP/GSS/GPSI*” para o qual refere que se trata de “*contribuinte inexistente na base de dados central*”), referindo ainda a Requerida que aqueles clientes da Requerente “*(...) não entrega[m] declarações desde (...)*” a data da cessação (ou do mês

subsequente), ou seja, desde data anterior à data da emissão das facturas e das respectivas notas de crédito.

- 5.1.38. Através de requerimento dirigido à UGC, datado de 13 de Abril de 2017, a Requerente exerceu o seu direito de audição relativo ao projecto de deferimento parcial da reclamação graciosa nº ...2016..., interposta contra a liquidação adicional de IVA nº 2016 ... (referente à DP de Setembro/2015), reiterando os argumentos apresentados na reclamação graciosa, requerendo a alteração do sentido da decisão constante no Projecto de Decisão e o consequente deferimento da reclamação graciosa apresentada, no valor de EUR 350,39, correspondente às regularizações de IVA consideradas indevidas pela Requerida e requerendo ainda a devolução dos montantes pagos, com as devidas consequências legais.

Reclamação Graciosa nº ...2016... (Declaração Periódica de IVA relativa a Outubro de 2015)

- 5.1.39. Na reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de IVA e juros, respeitantes à DP de Outubro/2015, a Requerente não concorda parcialmente com a liquidação de imposto respectiva (de EUR 11.527,17), reclamando o montante de EUR 4.577,04.
- 5.1.40. No âmbito desta reclamação graciosa, a Requerente distingue quatro tipos de situações, (i) a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA – em que o imposto regularizado ascende a € 2.339,06*”, (ii) a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos a clientes antes da cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA, mas em que o cliente cessou a sua actividade, para efeitos do referido imposto, em data anterior à regularização do IVA – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 594,26*”, a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os*

documentos foram emitidos a clientes com números de identificação fiscal inválidos ou inexistentes – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 4,89” e o “valor de € 1.638,83, a que (...) não sabe a [que] respeita a liquidação de imposto”.

- 5.1.41. A Requerente foi notificada, no âmbito da reclamação graciosa nº ...2016..., do Ofício nº..., de 24 de Fevereiro de 2017, para apresentar, no prazo de 20 dias, suporte documental relativo aos 20 erros detectados pela Requerida, referentes às regularizações de IVA inseridas no campo 40 da declaração periódica de IVA do período 201510 (erros esses que estiveram na origem da liquidação adicional de IVA objecto da referida reclamação graciosa) designadamente, cópias dos originais das facturas e notas de crédito emitidas, bem como os respectivos registos contabilísticos efectuados, designação dos motivos justificativos da emissão das notas de crédito e cópia dos documentos comprovativos de que o cliente tomou conhecimento da rectificação de cada uma das facturas anuladas.
- 5.1.42. A Requerente apresentou, em 21 de Março de 2017, CD com os elementos solicitados pelo Ofício identificado no ponto anterior.
- 5.1.43. A Requerente foi notificada de Ofício datado de 5 de Maio de 2017 relativo ao projecto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa em análise (de indeferimento da pretensão formulada correspondente às 20 incorrecções verificadas no Anexo 40 da DP de IVA, devidamente notificadas, de que resultou imposto a pagar no montante de EUR 1.657,39 e de indeferimentos referente aos juros indemnizatórios incidentes sobre este montante, de deferimento da pretensão correspondente às 60 incorrecções no referido Anexo, não devidamente notificadas ao sujeito passivo, no montante de EUR 5.021,00, de deferimento dos juros indemnizatórios incidentes sobre este montante e de deferimentos dos juros moratórios na proporção correspondente ao mesmo montante) e para, no prazo de 15 dias, exercer querendo o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia.

- 5.1.44. Neste âmbito, de acordo com o teor da Informação nº...-ADP/2016, a Requerida entendeu, no projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, que *“as faturas e notas de crédito em análise consubstanciam-se nas regularizações de IVA efetuadas a favor da A..., no campo 40 da Declaração Periódica referente a outubro de 2015, de clientes cessados à data da emissão das mesmas, não se encontrando preenchidos os requisitos previstos do mecanismo da regularização de IVA, cujo quadro normativo se enquadra e se encontra regulado nos termos do disposto no artigo 78º do CIVA”* (sublinhado nosso).
- 5.1.45. Nestes termos, a Requerida refere na referida Informação que *“o exercício pleno dessa prerrogativa encontra-se condicionado pela verificação do pressuposto constante do nº 5 do mesmo artigo (...)”,* ou seja, entende que *“no momento em que o transmitente do bem ou prestador do serviço exerce a opção de regularizar o a seu favor o imposto, tem, obrigatoriamente, de ter em sua posse de que o adquirente tomou conhecimento da redução para menos ou de que foi reembolsado do imposto, sob pena de não ser admitido o direito à respetiva dedução”* (sublinhado nosso).
- 5.1.46. No Anexo 1 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente, objecto de regularização não aceite no período 201510, cuja correção a Requerente aceitou, num total de EUR 4.848,78, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
- 5.1.47. No Anexo 2 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente objecto de regularização não aceite no período 201510 (designação e NIF), identificação da nota de crédito e da factura, o valor total, a quantificação do IVA e da base tributável, a data da factura, a data da nota de crédito, a data da cessação para efeitos de IVA, a descrição sumária da análise efectuada e o montante indeferido, num total de EUR 1.657,39, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

- 5.1.48. Na totalidade das situações descritas no Anexo 2, a Requerida menciona que *“há comprovativo nos termos do nº 5 do art. 78.º”*, sendo que refere que, para a generalidade dos clientes da Requerente aí identificados, *“a empresa encontra-se cessada desde (...)”* data anterior à data da emissão da factura e da nota de crédito, referindo que aqueles clientes da Requerente *“(…) não entrega[m] declarações desde (...)”* a data da cessação (ou do mês subsequente), ou seja, desde data anterior à data da emissão das facturas e das respectivas notas de crédito.
- 5.1.49. Através de requerimento dirigido à UGC, apresentado em 11 de Maio de 2017, a Requerente exerceu o respectivo direito de audição relativo ao projecto de deferimento parcial da reclamação graciosa nº ...2016..., interposta contra a liquidação adicional de IVA nº 2016 ... (referente à DP de Outubro/2015), reiterando os argumentos apresentados na reclamação graciosa, requerendo a alteração do sentido da decisão constante do Projecto de Decisão e o consequente deferimento da reclamação graciosa apresentada, no valor de EUR 1.657,39, correspondente às regularizações de IVA consideradas indevidas pela Requerida e requerendo ainda a devolução dos montantes pagos, com as devidas consequências legais.

Reclamação Graciosa nº ...2016... (Declaração Periódica de IVA relativa a Janeiro de 2016)

- 5.1.50. Na reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de IVA respeitante à DP de Janeiro/2016, a Requerente não concorda parcialmente com a liquidação respectiva (de EUR 3.302,89), reclamando o montante de EUR 1.131,11 e aceitando o remanescente *“(…) caso não colham os argumentos relativos à ilegalidade (...) por falta de fundamentação”* da liquidação de imposto subjacente.
- 5.1.51. No âmbito desta reclamação graciosa, a Requerente distingue dois tipos de situações, (i) a respeitante a *“imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de*

actividade do cliente, para efeitos de IVA – em que o imposto regularizado ascende a € 1.097,25” e (ii) a respeitante a “imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos a clientes com números de identificação fiscal inválidos ou inexistente – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 33,86”.

- 5.1.52. A Requerente foi notificada, no âmbito da reclamação graciosa nº ...2016..., do Ofício nº..., de 24 de Fevereiro de 2017, para apresentar, no prazo de 20 dias, suporte documental relativo aos 20 erros detectados pela Requerida, referentes às regularizações de IVA inseridas no campo 40 da declaração periódica de IVA do período 201601 (erros esses que estiveram na origem da liquidação adicional de IVA objecto da referida reclamação graciosa) designadamente, cópias dos originais das facturas e notas de crédito emitidas, bem como os respectivos registos contabilísticos efectuados, designação dos motivos justificativos da emissão das notas de crédito e cópia dos documentos comprovativos de que o cliente tomou conhecimento da rectificação de cada uma das facturas anuladas.
- 5.1.53. A Requerente apresentou, em 13 de Março de 2017, CD com os elementos solicitados pelo Ofício identificado no ponto anterior.
- 5.1.54. A Requerente foi notificada de Ofício datado de 17 de Maio de 2017 relativo ao projecto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa em análise (de indeferimento da pretensão formulada correspondente às 20 incorrecções verificadas no Anexo 40 da DP de IVA, devidamente notificadas, de que resultou imposto a pagar no montante de EUR 454,66, bem como de indeferimento referente aos juros indemnizatórios que poderiam recair sobre este montante, de deferimento da pretensão correspondente às 140 incorrecções no referido Anexo, não devidamente notificadas ao sujeito passivo, no montante de EUR 2.636,50, bem como de deferimento do direito a juros indemnizatórios incidentes sobre este montante) e para, no prazo de 15 dias, exercer querendo o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia.

- 5.1.55. Neste âmbito, de acordo com o teor da Informação nº ...-ADP/2016, a Requerida entendeu, no projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, que *“as faturas e notas de crédito em análise consubstanciam-se nas regularizações de IVA efetuadas a favor da A..., no campo 40 da Declaração Periódica referente a janeiro de 2016, de clientes cessados à data da emissão das mesmas, não se encontrando preenchidos os requisitos previstos do mecanismo da regularização de IVA, cujo quadro normativo se enquadra e se encontra regulado nos termos do disposto no artigo 78º do CIVA”* (sublinhado nosso).
- 5.1.56. Nestes termos, a Requerida refere na referida Informação que *“o exercício pleno dessa prerrogativa encontra-se condicionado pela verificação do pressuposto constante do nº 5 do mesmo artigo (...)”*, ou seja, entende que *“no momento em que o transmitente do bem ou prestador do serviço exerce a opção de regularizar o a seu favor o imposto, tem, obrigatoriamente, de ter em sua posse de que o adquirente tomou conhecimento da redução para menos ou de que foi reembolsado do imposto, sob pena de não ser admitido o direito à respetiva dedução”* (sublinhado nosso).
- 5.1.57. No Anexo 1 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente objecto de regularização não aceite no período 201601 (designação e NIF), identificação da nota de crédito e da factura, o valor total, a quantificação do IVA e da base tributável, a data da factura, a data da nota de crédito, a data da cessação para efeitos de IVA (quando aplicável), a descrição sumária da análise efectuada e o montante indeferido, num total de EUR 454,66, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
- 5.1.58. Na generalidade das situações descritas no Anexo 1, a Requerida menciona que *“há comprovativo nos termos do nº 5 do art. 78.º”* [excepto para os clientes “C...” cujo *“número de contribuinte das facturas/NCS apresentadas (...) corresponde (...) a pessoa diversa da identificada (...)”*¹⁷, “D..., Lda.”

¹⁷ Neste caso, o total da regularização de IVA não aceite pela Requerida ascende a EUR 18,92. Contudo, com a junção de documentos requerida pela Requerente, em 21 de Agosto de 2017, foram anexados ao processo

(regularização de EUR 21,09), “E..., Lda.” (regularização de EUR 5,79), “F..., Lda.” (regularização de EUR 24,31), “G..., Lda.” (regularização de EUR 14,83) ¹⁸, “H..., Lda.” (regularização de EUR 16,60), “I..., Lda.” (regularização de EUR 19,03) e “J..., Lda.” (regularização de EUR 3,57), para os quais refere que existe situação para a qual “*faltam facturas e NC correspondentes (...)*” ao valor do IVA indicado, no total de EUR 105,22].

- 5.1.59. Adicionalmente, a Requerida refere que, para a generalidade dos clientes da Requerente aí identificados, “*a empresa encontra-se cessada desde (...)*” data anterior à data da emissão da factura e da nota de crédito (excepto para os clientes “D..., Lda.”, “E..., Lda.”, “H..., Lda.”, “I..., Lda.” e “J..., Lda.”, para os quais há facturas emitidas no mês da cessação de actividade para efeitos de IVA), referindo ainda a Requerida que naquelas situações identificadas no referido Anexo (incluindo clientes acima já mencionados), “*(...) não entrega[m] declarações desde (...)*” a data da cessação (ou do mês subsequente), ou seja, desde data anterior à data da emissão das facturas e das respectivas notas de crédito.
- 5.1.60. No Anexo 2 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente objecto de regularização não aceite no período 201601, cuja correcção a Requerente aceitou, num total de EUR 211,73, que aqui se dá por integralmente reproduzido.
- 5.1.61. Através de requerimento dirigido à UGC, entregue em 31 de Maio de 2017, a Requerente exerceu o seu direito de audição relativo ao projecto de deferimento parcial da reclamação graciosa nº nº ...2016..., respeitante à reclamação graciosa interposta contra a liquidação adicional de IVA nº 2016 ... (referente à DP de Janeiro/2016), reiterando os argumentos apresentados na reclamação graciosa, requerendo a alteração do sentido da decisão constante no Projecto de Decisão no que se refere à proposta de

cópias de segundas vias as facturas, cópias das notas de crédito e respectivos registos de envio, devidamente assinados pelo destinatário, relativas a este cliente (K..., NIF...), ficando assim sanada a questão assinalada no Anexo preparado pela Requerida.

indeferimento e o conseqüente deferimento da reclamação graciosa apresentada, no valor de EUR 454,66, correspondente às regularizações de IVA consideradas indevidas pela Requerida e requerendo ainda a devolução dos montantes pagos, com as devidas conseqüências legais.

Reclamação Graciosa nº ...2016... (Declaração Periódica de IVA relativa a Março de 2016)

- 5.1.62. Na reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de IVA respeitante à DP de Março/2016, a Requerente não concorda parcialmente com a liquidação respectiva (de EUR 3.420,47), reclamando do montante de EUR 1.517,18 e aceitando o remanescente“(...) *caso não colham os argumentos relativos à ilegalidade (...) por falta de fundamentação*” da liquidação de imposto subjacente.
- 5.1.63. No âmbito desta reclamação graciosa, a Requerente distingue dois tipos de situações, (i) a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA – em que o imposto regularizado ascende a € 1.497,55*” e (ii) a respeitante a “*imposto de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de actividade do cliente para efeitos de IVA, sendo que o cliente tem actualmente enquadramento em vigor no Portal das Finanças – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 19,63*”.
- 5.1.64. A Requerente foi notificada, no âmbito da reclamação graciosa nº ...2016..., do Ofício nº..., de 24 de Fevereiro de 2017, para apresentar, no prazo de 20 dias, suporte documental relativo aos 20 erros detectados pela Requerida, referentes às regularizações de IVA inseridas no campo 40 da declaração periódica de IVA do período 201603 (erros esses que estiveram na origem da liquidação adicional de IVA objecto da reclamação graciosa

¹⁸ Neste caso, foram anexados ao processo cópia da nota de crédito em falta, ficando assim sanada a questão assinalada no Anexo preparado pela Requerida.

acima referida), designadamente, cópias dos originais da factura e das nota de crédito emitidas, bem como os respectivos registos contabilísticos efectuados para cada um desses documentos, designação dos motivos justificativos da emissão das notas de crédito e cópia dos documentos comprovativos de que o cliente tomou conhecimento da rectificação da factura anulada.

- 5.1.65. A Requerente apresentou, em 23 de Março de 2017, CD com os elementos solicitados pelo Ofício identificado no ponto anterior.
- 5.1.66. A Requerente foi notificada de Ofício datado de 28 de Abril de 2017 relativo ao projecto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa em análise (de indeferimento da pretensão formulada correspondente às 20 incorrecções verificadas no Anexo 40 da DP de IVA, devidamente notificadas, de que resultou imposto a pagar no montante de EUR 51,59, de deferimento da pretensão correspondente às 48 incorrecções no referido Anexo, não devidamente notificadas ao sujeito passivo, no montante de EUR 3.078,33, bem como de deferimento do direito a juros indemnizatórios incidentes sobre este montante) e para, no prazo de 15 dias, exercer querendo o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia.

- 5.1.67. No Anexo 1 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente objecto de regularização não aceite no período 201603 (designação e NIF), identificação da nota de crédito e da factura, o valor total, a quantificação do IVA e da base tributável, a data da factura, a data da nota de crédito, a data da cessação para efeitos de IVA, a descrição sumária da análise efectuada e o montante indeferido, num total de EUR 51,59, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
- 5.1.68. Na totalidade das situações descritas no Anexo 1, a Requerida menciona que “*o NIF encontra-se cessado em IVA (...)*” ou “*a empresa encontra-se cessada desde (...)*” data anterior à data da emissão da factura e da nota de crédito, referindo ainda que, para a generalidade das situações, “*não há comprovativo nos termos do nº 5 do art. 78.º*” (excepto para os clientes “*L..., Lda.*”, “*M...; Lda.*”, “*N..., Lda.*”, “*O..., Lda.*” e “*P..., Lda.*”, para os quais a Requerida refere que “*há comprovativo nos termos do nº 5 do art. 78.º*”).
- 5.1.69. No Anexo 2 ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente, objecto de regularização não aceite no período 201603, cuja correcção a Requerente aceitou, num total de EUR 290,55, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
- 5.1.70. Através de requerimento dirigido à UGC, entregue em 11 de Maio de 2017, a Requerente exerceu o seu direito de audição relativo ao projecto de deferimento parcial da reclamação graciosa nº ...2016..., respeitante à reclamação graciosa interposta contra a liquidação adicional de IVA nº 2016... (referente à DP de Março/2016), reiterando os argumentos apresentados na reclamação graciosa, requerendo a alteração do sentido da decisão constante no Projecto de Decisão, no que se refere à proposta de indeferimento e o consequente deferimento da reclamação graciosa apresentada, no valor de EUR 51,59, correspondente às regularizações de

IVA consideradas indevidas pela Requerida e requerendo ainda a devolução dos montantes pagos, com as devidas consequências legais.

Reclamação Graciosa nº ...2017... (Declaração Periódica de IVA relativa a Abril de 2016)

- 5.1.71. Na reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de IVA respeitante à DP de Abril/2016, a Requerente não concorda parcialmente com a liquidação respectiva (de EUR 1.196,24), reclamando do montante de EUR 665,63 e aceitando o remanescente“(...) caso não colham os argumentos relativos à ilegalidade (...) por falta de fundamentação” da liquidação de imposto subjacente.
- 5.1.72. No âmbito desta reclamação graciosa, a Requerente distingue quatro tipos de situações, (i) a respeitante a “imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA – em que o imposto regularizado ascende a € 625,27”, (ii) a respeitante a “imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos antes da cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA, mas em que o cliente cessou a sua actividade, para efeitos do referido imposto, em data anterior à regularização do IVA – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 11,97”, (iii) a respeitante a “imposto de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de actividade do cliente para efeitos de IVA, sendo que o cliente tem actualmente enquadramento em vigor no Portal das Finanças – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 5,37” e (iv) a respeitante a “imposto de notas de crédito emitidas em data anterior à cessação de actividade do cliente para efeitos de IVA, sendo que o cliente apenas cessou actividade após a regularização do imposto - em que o montante de imposto regularizado ascende a € 23,02”.

- 5.1.73. A Requerente foi notificada, no âmbito da reclamação graciosa nº ...2016..., do Ofício nº..., de 25 de Janeiro de 2017, para apresentar, no prazo de 20 dias, suporte documental relativo aos erros detectados pela Requerida, referentes às regularizações de IVA inseridas no campo 40 da declaração periódica de IVA do período 201604 (erros esses que estiveram na origem da liquidação adicional de IVA objecto da reclamação graciosa acima referida), designadamente, cópias das factura e notas de crédito, bem como os respectivos registos contabilísticos efectuados para cada um desses documentos, designação dos motivos justificativos da emissão das notas de crédito e cópia dos documentos comprovativos de que o cliente tomou conhecimento da rectificação de cada uma das facturas anuladas.
- 5.1.74. A Requerente apresentou, em 15 de Fevereiro de 2017, CD com os elementos solicitados pelo Ofício identificado no ponto anterior.
- 5.1.75. A Requerente foi notificada de Ofício datado de 27 de Abril de 2017 relativo ao projecto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa em análise (de indeferimento da pretensão formulada correspondente às 20 incorrecções verificadas no Anexo 40 da DP de IVA, devidamente notificadas, de que resultou imposto a pagar no montante de EUR 146,92, de deferimento da pretensão correspondente às 41 incorrecções no referido Anexo, não devidamente notificadas ao sujeito passivo, no montante de EUR 969,40, bem como de deferimento do direito a juros indemnizatórios incidentes sobre este montante) e para, no prazo de 15 dias, exercer querendo o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia.

- 5.1.76. No Anexo ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente objecto de regularização não aceite no período 201604, devidamente notificados (designação e NIF), a data de cessação para efeitos de IVA (quando aplicável), montante de regularização, identificação da factura e da nota de Crédito, descrição sumária da análise efectuada e o montante indeferido, num total de EUR 146,92, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
- 5.1.77. Nas situações identificadas no Anexo como respeitantes aos clientes “Q..., Lda.”, “R..., Lda.” e “S..., Lda.” a Requerida entende que a regularização efectuada pela Requerente não é tempestiva porquanto “(...) *verifica-se a emissão de (...) notas de crédito nos meses de novembro de 2015 e fevereiro de 2016 cuja regularização foi efetuada somente no mês de abril de 2016 (...)*”.
- 5.1.78. No que diz respeito às restantes regularizações aí identificadas (excepto as relativas a contribuintes identificados como “*inexistentes na base de dados central*”), a Requerida não aceita as respectivas regularizações porquanto entende que “*não se encontravam preenchidos os requisitos previstos do mecanismo de regularização de IVA cujo quadro normativo se enquadra e se encontra regulado nos termos do artigo 78.º do CIVA*”, nomeadamente “*que os terceiros identificados (...) não se encontravam registados para efeitos de IVA, não se considerando (...) sujeitos passivos de imposto*”¹⁹, “*motivo pelo qual não se encontram preenchidos os requisitos previstos no mecanismo de regularização de IVA, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA*”.
- 5.1.79. Através de requerimento dirigido à UGC, apresentado em 11 de Maio de 2017, a Requerente exerceu o respectivo direito de audição relativo ao projecto de deferimento parcial da reclamação graciosa nº ...2017..., interposta contra a liquidação adicional de IVA nº 2016 ...(referente à DP

de Abril/2016), reiterando os argumentos apresentados na reclamação graciosa, requerendo a alteração do sentido da decisão constante no Projecto de Decisão, no que se refere à proposta de indeferimento e o consequente deferimento da reclamação graciosa apresentada, no valor de EUR 146,92, correspondente às regularizações de IVA consideradas indevidas pela Requerida e requerendo ainda a devolução dos montantes pagos, com as devidas consequências legais.

Reclamação Graciosa nº ...2017... (Declaração Periódica de IVA relativa a Maio de 2016)

- 5.1.80. Na reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de IVA respeitante à DP de Maio/2016, a Requerente não concorda parcialmente com a liquidação respectiva (de EUR 1.577,83), reclamando do montante de EUR 1.573,14 e aceitando o remanescente“(…) *caso não colham os argumentos relativos à ilegalidade (...) por falta de fundamentação*” da liquidação de imposto subjacente.
- 5.1.81. No âmbito desta reclamação graciosa, a Requerente distingue três tipos de situações, (i) a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA – em que o imposto regularizado ascende a € 1.556,06*”, (ii) a respeitante a “*imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos antes da cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA, mas em que o cliente cessou a sua actividade, para efeitos do referido imposto, em data anterior à regularização do IVA – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 9,04*”, e (iii) a respeitante a “*imposto de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de actividade do cliente para efeitos de IVA, sendo que o cliente tem actualmente enquadramento em vigor no*

¹⁹ Para a generalidade dos clientes da Requerente identificados pela Requerida no referido anexo é mencionada uma data de cessação para efeitos de IVA que é anterior à data de emissão da factura e

Portal das Finanças – em que o montante de imposto regularizado ascende a € 8,04”.

- 5.1.82. A Requerente foi notificada, no âmbito da reclamação graciosa nº ...2017..., do Ofício nº..., de 17 de Fevereiro de 2017, para apresentar, no prazo de 20 dias, suporte documental relativo aos erros detectados pela Requerida, referentes às regularizações de IVA inseridas no campo 40 da declaração periódica de IVA do período 201605 (erros esses que estiveram na origem da liquidação adicional de IVA objecto da reclamação graciosa acima referida), designadamente, cópias dos originais das facturas e notas de crédito emitidas, bem como os respectivos registos contabilísticos efectuados, designação dos motivos justificativos da emissão das notas de crédito e cópia dos documentos comprovativos de que o cliente tomou conhecimento da rectificação de cada uma das facturas anuladas.
- 5.1.83. A Requerente apresentou, em 15 de Março de 2017, CD com os elementos solicitados pelo Ofício identificado no ponto anterior.
- 5.1.84. A Requerente foi notificada de Ofício datado de 27 de Abril de 2017 relativo ao projecto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa em análise (de indeferimento da pretensão formulada correspondente às 20 incorrecções verificadas no Anexo 40 da DP de IVA, devidamente notificadas, de que resultou imposto a pagar no montante de EUR 799,51, de deferimento da pretensão correspondente às 13 incorrecções no referido Anexo, não devidamente notificadas ao sujeito passivo, no montante de EUR 778,32, bem como de deferimento do direito a juros indemnizatórios incidentes sobre este montante) e para, no prazo de 15 dias, exercer querendo o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia.
- 5.1.85. No Anexo ao projecto de decisão da reclamação graciosa identificada, a Requerida apresenta a identificação dos clientes da Requerente objecto de regularização não aceite no período 201605 (designação e NIF), devidamente notificados (designação e NIF), a data de cessação para efeitos

respectiva nota de crédito.

de IVA, montante de regularização, identificação da factura e da nota de crédito, descrição sumária da análise efectuada e o montante indeferido, num total de EUR 799,51, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

- 5.1.86. Nas situações identificadas no Anexo como respeitantes aos clientes “T..., Lda.”, “U..., Lda.”, “V..., Lda.” e “W..., Lda.” a Requerida entende que a regularização efectuada pela Requerente não é tempestiva porquanto “(...) *verifica-se a regularização de IVA relativa a: uma nota de crédito emitida no mês de janeiro, outra nota de crédito emitida no mês de fevereiro e várias outras notas de crédito emitidas no mês de março, quando as respectivas regularizações foram efetuadas no mês de maio (...)*”, sendo que para aqueles dois últimos clientes, a Requerida refere que a Requerente “*não apresentou fatura*”.
- 5.1.87. No referido Anexo, a Requerida refere que para o cliente “X..., Lda.” a Requerente “*não apresentou nota de crédito*” tendo assim efectuado uma “*regularização sem suporte documental*” e que para os clientes “Y..., Lda.”, “Z..., Lda.” e “U..., Lda.” se verificam diferenças no montante do IVA regularizado face ao mencionado nas notas de crédito e/ou “*não se encontra conexão entre as faturas e as notas de crédito*”, concluindo a Requerida que “*(...) não se encontram preenchidos os requisitos previstos no mecanismo de regularização de IVA, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA*”.
- 5.1.88. Para a generalidade dos clientes da Requerente identificados pela Requerida no referido Anexo é mencionada uma data de cessação para efeitos de IVA que é anterior à data de emissão da factura e respectiva nota de crédito.
- 5.1.89. Através de requerimento dirigido à UGC, apresentado em 11 de Maio de 2017, a Requerente exerceu o respectivo direito de audição relativo ao projecto de deferimento parcial da reclamação graciosa nº ...2016..., interposta contra a liquidação adicional de IVA nº 2016 ... (referente à DP de Maio/2016), reiterando os argumentos apresentados na reclamação graciosa, requerendo a alteração do sentido da decisão constante no Projecto de Decisão, no que se refere à proposta de indeferimento e o consequente

deferimento da reclamação graciosa apresentada, no valor de EUR 799,51, correspondente às regularizações de IVA consideradas indevidas pela Requerida e requerendo ainda a devolução dos montantes pagos, com as devidas consequências legais.

5.1.90. A Requerente foi notificada dos seguintes despachos de indeferimento parcial das reclamações graciosas identificadas no ponto 5.1.15. (montantes expressos em Euros):

DP	RECLAMAÇÃO GRACIOSA	DECISÃO IMPUGNADA	DATA DA DECISÃO	VALOR DEFERIDO	VALOR INDEFERIDO
Agosto/2015	...2016..	INF. Nº...- ADP/2016	28/04/2017	4.803,26	173,31
Setembro/2015	...2016...	INF. Nº ...- ADP/2016	12/05/2017	351,72	350,39
Outubro/2015	...2016...	INF. Nº ...- ADP/2016	08/06/2017	5.021,00	1.657,39
Janeiro/2016	...2016...	INF. Nº...- ADP/2016		2.636,50	454,66
Março/2016	...2016...	INF. Nº ...- ADP/2017	19/05/2017	3.078,33	51,59
Abril/2016	...2017...	INF. Nº ...- ADP/2017		969,40	146,92
Maió/2016	...2017...	INF. Nº ...- ADP/2017		778,32	799,51
TOTAL				17.638,53	3.633,77

5.1.91. De acordo com cada uma das Informações identificadas no ponto anterior, os fundamentos de facto e de direito que levaram às decisões de indeferimento parcial de cada uma das reclamações graciosas identificadas foram os acima transcritos dos respectivos Projectos de Decisão [(vide pontos 5.1.20. a 5.1.25. (reclamação graciosa DP Agosto/2015), 5.1.32. a

5.1.37. (reclamação graciosa DP Setembro/2015), 5.1.43. a 5.1.48. (reclamação graciosa DP Outubro/2015), 5.1.54. a 5.1.60. (reclamação graciosa DP Janeiro/2016), 5.1.66. a 5.1.69. (reclamação graciosa DP Março/2016), 5.1.75. a 5.1.78. (reclamação graciosa DP Abril/2016) e 5.1.84. a 5.1.88. (reclamação graciosa DP Maio/2016)].

5.2. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Motivação quanto à matéria de facto

5.3. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos anexados aos autos por ambas as Partes (e não contestados), incluindo os que fazem parte integrante do processo administrativo.

Dos factos não provados

5.4. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

6.1. Nos autos, entende o Tribunal Arbitral que há duas questões essenciais a decidir, e que a seguir se identificam:

6.1.1. Determinar se as liquidações adicionais de IVA objecto do pedido de pronúncia arbitral, relativas às Declarações Periódicas de IVA respeitantes aos períodos de tributação de Agosto de 2015, Setembro de 2015, Outubro de 2015, Janeiro de 2016, Março de 2016, Abril de 2016 e Maio de 2016, enfermam ou não de ilegalidade, por vício de violação de lei e, em consequência, determinar se deverão as mesmas ser anuladas;

6.1.2. Aferir se as decisão de deferimento parcial das reclamações gratuitas interpostas relativamente às liquidações adicionais de IVA identificadas deverão ou não também ser anuladas com base na ilegalidade das mesmas.

Questão do Reenvio Prejudicial para o TJUE

6.2. Para dar resposta às duas questões acima enunciadas, de modo a decidir o processo, importará ainda aferir se a interpretação dos normativos aplicáveis, levada a cabo pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) da Requerida (e confirmada pelas decisões proferidas no âmbito dos despachos de deferimento parcial das reclamações gratuitas interpostas contra cada uma das liquidações adicionais objecto do pedido) viola ou não o disposto na Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro (habitualmente designada por Directiva IVA), bem como os princípios que regem o sistema do IVA e, em consequência, decidir se haverá ou não necessidade de promover o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos sugeridos pela Requerente.

6.3. Com efeito, refira-se que, não obstante a Requerente entender que “*o Tribunal Arbitral estará capaz de decidir em conformidade com a lei aplicável, nacional e comunitária, bem como com os princípios do sistema do IVA, não sendo necessário o reenvio ao TJUE de qualquer questão a título prejudicial*”, veio formular no pedido

apresentado que “caso este Tribunal entenda que subsistem dúvidas quanto à interpretação das regras (...) mencionadas à luz do Direito Comunitário, tem este Tribunal o dever de submeter as devidas questões ao TJUE” tendo, para este efeito, elencado as questões que pretende que sejam submetidas àquela entidade, acima identificadas no ponto 2.53., do Capítulo 2. desta Decisão, para o qual aqui se remete.

- 6.4. A questão respeitante à decisão do reenvio prejudicial, por razões de economia na exposição e fundamentação da presente decisão arbitral, não será tratada a título prévio, seguindo-se assim a mesma ordem de exposição adoptada pela Requerente no seu pedido arbitral.
- 6.5. Nestes termos, no caso é crucial analisar a posição assumida por cada uma das Partes, quanto às situações de regularização identificadas em cada uma das reclamações graciosas apresentadas pela Requerente (e parcialmente indeferidas pela Requerida), dando-lhe o enquadramento legal necessário, com o objectivo de decidir a qual das Partes assiste razão no que diz respeito à pretensão que cada uma pretende ver reconhecida, de modo a aferir se os actos de liquidação adicional de IVA objecto do pedido, bem como as respectivas decisões de indeferimento parcial que recaíram sobre as referidas reclamações graciosas apresentadas relativamente a cada um daqueles actos, estão ou não feridos de ilegalidade, por vício de violação de lei.
- 6.6. Neste âmbito, a Requerente no pedido arbitral distingue, relativamente às regularizações em crise, as seguintes situações:
 - 6.6.1. As respeitantes a imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA;
 - 6.6.2. As respeitantes a imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos a clientes antes da cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA, mas em que o cliente cessou a

- sua actividade, para efeitos do referido imposto, em data anterior à regularização do IVA;
- 6.6.3. As respeitantes a imposto de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de actividade do cliente para efeitos de IVA.
- 6.7. No que diz respeito à posição da Requerente, esta alega no pedido arbitral (i) a falta de fundamentação das demonstrações de liquidação de IVA aqui sindicadas, (ii) a ilegalidade por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito em que assentam as referidas liquidações e (iii) a ilegalidade decorrente da não aplicação, ao caso, do artigo 78.º, n.º 9 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), peticionando ainda o direito a juros indemnizatórios sobre o valor indevidamente liquidado e pago.
- 6.8. Refere a Requerente no pedido arbitral *“(…) que a AT fundamenta em grande medida a sua decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa e, por conseguinte, a liquidação adicional de IVA subjacente, no facto de a A... não ter (...) cumprido os requisitos previstos para a regularização do IVA no artigo 78.º, n.ºs 2, 5 e 8 do Código do IVA”* (sublinhado nosso).
- 6.9. Contudo, para a Requerente, *“analisada a factualidade (...), resulta (...) que o cliente tomou conhecimento da retificação de cada uma das faturas anuladas (...)”* pelo não pode *“(…) aceitar estas decisões proferidas sobre as reclamações graciosas apresentadas, em virtude de as mesmas assentarem em errados pressupostos de facto e de direito (...)”*.
- 6.10. Com efeito, sustenta a Requerente no pedido, quanto às situações acima identificadas no ponto 6.6.1., que *“sendo inquestionável que estamos perante regularizações enquadradas no artigo 78.º, n.º 2 do Código do IVA, o que aliás não é posto em crise pela Requerida, e existindo um (único) requisito para o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços proceder à regularização do imposto quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos,*

previsto no artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA (...), não pode a Requerida impor requisitos adicionais – como os previstos no artigo 78.º, n.º 9, que, claramente não se aplicam às regularizações do artigo 78.º, n.º 2 do Código do IVA, ou a exigência de validação do número de identificação fiscal e do enquadramento fiscal dos seus clientes, um por um, no Portal das Finanças –, para deste modo, em inequívoca violação dos princípios estruturantes do sistema comum do IVA, inviabilizar o direito à dedução da Requerente”.

6.11. Já no que diz respeito às situações acima identificadas no ponto 6.6.2., “(...) não se conforma a (...) Requerente com a não aceitação da regularização do IVA a seu favor, sem mais, e sem que sequer se procure comprovar a não regularização do imposto a favor do Estado por parte do respetivo cliente (ainda que (...) seja certo que a regularização do IVA a favor do prestador de serviços (...) não se encontra condicionada ao cumprimento, pelo adquirente, da obrigação de regularização do IVA a favor do Estado)”.

6.12. Por último, e relativamente às situações acima identificadas no ponto 6.6.3., “(...) entende a Requerente que, também nestas situações, não deveria impedir-se a regularização do imposto a seu favor” porquanto refere que “(...) não tem forma de confirmar (...) a informação constante no cadastro das Finanças com referência à data da emissão da nota de crédito”, não sendo “(...) exequível para a Requerente validar em todos e em cada um dos ciclos mensais de facturação o enquadramento fiscal dos seus clientes”.

6.13. Por outro lado, segundo a posição da Requerida, “as incorrecções detectadas referem-se a regularizações de imposto a favor da Requerente (...) relativas a operações efectuadas entre a Requerente e vários sujeitos passivos cuja actividade, para efeitos de IVA, se encontra cessada ou sem enquadramento válido à data da regularização do imposto”.

6.14. Neste âmbito, a Requerida refere na sua Resposta que “*nas sete reclamações em causa, estamos perante uma (ou várias) das seguintes situações*”:

6.14.1. “*Imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA*” (sublinhado da Requerida);

6.14.2. “*Imposto de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos antes da cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA, **mas em que o cliente cessou a sua actividade**, para efeitos do referido imposto, em data anterior à regularização do IVA” (negrito e sublinhado da Requerida);*

6.14.3. “*Imposto de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de actividade do cliente para efeitos do IVA, sendo que o cliente tem actualmente enquadramento em vigor no portal das Finanças*” (sublinhado da Requerida).

6.15. No que diz respeito à alegada falta de fundamentação, a Requerida entende que “(...) a Requerente teve perfeito conhecimento do conteúdo dos diversos actos de liquidação (...)”, mostrando-se “(...) evidente que a Requerente teve perfeito conhecimento da fundamentação dos actos praticados (...)”, concluindo que “(...) cumpriu (...) integralmente, os requisitos legais da fundamentação dos actos (...)”.

6.16. No que respeita ao alegado vício de violação de lei, entende a Requerida (quanto às situações acima identificadas no ponto 6.14.) que:

6.16.1. “*Relativamente à primeira situação, em que se trata de imposto constante de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos após a cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA, o mesmo foi abordado na totalidade das sete RG que constituem o PA*” (sublinhado da Requerida);

- 6.16.2. “A segunda situação, na qual se trata de imposto constante de notas de crédito que regularizam facturas, em que ambos os documentos foram emitidos antes da cessação de actividade do cliente, para efeitos de IVA, mas em que o cliente cessou a sua actividade, para efeitos do referido imposto, em data anterior à regularização do IVA, a situação foi tratada na RG ...2016... (Setembro 2015), RG ...2016... (Outubro 2015) e RG ...2017...2 (Janeiro 2016)” (negrito e sublinhado da Requerida);
- 6.16.3. “A última situação, relativa a imposto constante de notas de crédito emitidas em data posterior à cessação de actividade do cliente para efeitos do IVA, sendo que o cliente tem actualmente enquadramento em vigor no portal das Finanças, é abordada na RG ...2016... (Agosto 2015), RG ...2016... (Janeiro 2016), RG ...2016... (Março 2016), RG ...2017... (Abril 2016) e RG ...2017... (Maio 2016) (sublinhado da Requerida)”.
- 6.17. Assim, segundo a Requerida, “(...) a emissão de liquidação adicional de IVA (...), cujos montantes correspondem ao IVA que se considera indevidamente regularizado a favor da Requerente (...)” diz respeito a “(...) operações entre esta e operadores cessados em IVA (...)” porquanto entende que “(...) não se encontravam assegurados os pressupostos de funcionamento do mecanismo previsto no artigo 78.º do CIVA” (sublinhado nosso).
- 6.18. Com efeito, entende a Requerida que “a norma prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA tem por objectivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor imposto inicialmente deduzido pelo seu cliente, sem que este proceda à correcção do correspondente valor a favor do Estado”, pelo que “se o fornecedor optar por efectuar a rectificação, esta tem de ser operada pelas duas partes intervenientes (fornecedor e adquirente) dentro dos prazos estabelecidos nas respectivas normas (...), sob pena de não poder ser efectuada” (sublinhado nosso).
- 6.19. Ora, “(...) uma vez que aqueles clientes já haviam cessado a sua actividade perderam a qualidade de sujeito passivo (...)”, segundo a Requerida, “(...) mesmo

que se considere não estarmos perante um sujeito passivo de imposto, (...) a regularização de imposto, no caso de contribuintes particulares e de sujeitos passivos que realizem exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução faz-se nos termos do n.º 8 do artigo 78.º do CIVA, devendo tais diligências encontrar-se documentalmente comprovadas e ser certificadas por revisor oficial de contas (...)”, “o que não se verifica (...)” (sublinhado nosso).

6.20. Assim, defende a Requerida que é “*por demais evidente que, nas situações (...) em apreço, a regularização do imposto a favor da Requerente ocorreu em momento posterior à data da cessação da actividade dos seus clientes, isto é, estes, naquele momento não detinham a natureza de sujeito passivo*”.

6.21. Adicionalmente, refere a Requerida que “*(...) em algumas das situações (...), os avisos de recepção que a Requerente juntou (...) não identificam, de forma inequívoca, a nota de crédito que foi enviada através dele, motivo pelo qual, para além dos já invocados anteriormente, o pedido de regularização de imposto contido nessas notas de crédito foi indeferido, pois não pode ser considerado idóneo para o efeito*”, pelo que “*(...) consideram-se não cumpridas as disposições estabelecidas no (...) CIVA, tomando-se indevida a respectiva regularização de imposto*”, concluindo que “*não pode ser assacada qualquer ilegalidade às liquidações ora sindicadas*”, não havendo “*(...) lugar ao pagamento de juros indemnizatórios*” (sublinhado nosso).

6.22. Nestes termos, face às posições assumidas por ambas as Partes, sumariamente descritas nos pontos anteriores, começemos por analisar as normas de enquadramento geral das situações subjacente nos autos.

Enquadramento geral

6.23. Neste âmbito, refira-se que o IVA é um tributo que opera através do método substractivo indirecto, por força do qual os operadores económicos deduzem ao

imposto referente às suas operações activas (venda de bens/prestação de serviços) o que lhes foi facturado na compra de inputs da sua produção, salvaguardando-se assim a neutralidade do imposto, para a qual o mecanismo de dedução se revela imprescindível.

- 6.24. O artigo 2º da Primeira Directiva do Conselho, de 11/04/1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, dispunha que o princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado “*consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação*”.
- 6.25. Assim “*em cada transacção, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço*”.
- 6.26. Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, a matéria referente às deduções e às regularizações encontra-se regulada, essencialmente, nos artigos 167º a 192º da Directiva 2006/112/CE, de 26 de Novembro de 2006 (DIVA), em vigor desde 1 de Janeiro de 2007, relativa ao sistema comum do IVA, anteriormente regulada nos artigos 17º a 20º da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977).
- 6.27. Com efeito, em sede de IVA, vigoram vários princípios orientadores, nomeadamente, o princípio da neutralidade, tendo-se desde logo afirmado, em 1967, nos preâmbulos das duas primeiras Directivas do IVA, ser este princípio a razão da adopção deste imposto (com todas as suas características) e da rejeição do modelo dos impostos em cascata.

- 6.28. Na verdade, o princípio da neutralidade, vertido nas diversas Directivas relativas ao IVA, é sistematicamente invocado, quer pela Comissão (para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras comunitárias), quer pelas diversas Administrações Fiscais dos diferentes Estados-Membros e pelos seus Contribuintes tendo, em consequência, sido inúmeras vezes aplicado pelo TJUE, para fundamentar os seus arestos, aparecendo muitas vezes aliado ao princípio da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência.
- 6.29. Nesta conformidade, desde logo, na Primeira Directiva IVA, o princípio da neutralidade veio, por um lado, impor uma igualdade de tratamento de mercadorias similares e, por outro (diferentemente dos impostos cumulativos em cascata), implicar que o IVA comunitário incidisse da mesma forma em todas as operações, independentemente da extensão das cadeias de produção e de distribuição.
- 6.30. Mais tarde, a Sexta Directiva veio reafirmar a relevância do princípio da neutralidade do IVA, referindo-se ao objectivo essencial que consiste na realização de um verdadeiro mercado interno comunitário, para justificar a necessidade da neutralidade do imposto, quanto à origem dos bens e das prestações de serviços.
- 6.31. Nestes termos, o princípio da neutralidade tem um importante corolário no clássico princípio jurídico da não-discriminação e encontra a sua justificação noutros princípios que regulam o IVA, nomeadamente, o princípio da igualdade de tratamento, o da proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação.
- 6.32. Em termos gerais, a neutralidade do imposto verifica-se, quer a nível interno, quer externo, em particular, relativamente à produção, ao consumo, enquanto expressão da neutralidade económica.
- 6.33. O IVA realiza a neutralidade concorrencial, dentro e fora da zona integrada, atendendo ao facto de a carga tributária se manter igual independentemente do

sistema de produção e de comércio, permitindo um fácil apuramento das cargas tributárias na importação e na exportação.

- 6.34. Na verdade, a introdução do IVA como modelo comum da tributação do consumo a nível da União Europeia deve-se assim, entre outros factores, à sua neutralidade, quer relativamente ao consumo, quer quanto à produção.
- 6.35. Assim, existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influir nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores, sendo que o imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores em alterações na forma de organização do seu processo produtivo.
- 6.36. Por outro lado, a aplicação do princípio da neutralidade deverá ser, ainda, tida em consideração nas fases essenciais da vida do tributo, como são as regras de incidência objectiva e subjectiva, as regras de localização, as isenções e o exercício do direito à dedução.
- 6.37. Ora, a referida Sexta Directiva, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios e ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, foi por diversas vezes alterada de forma substancial, tendo sido revogada pela DIVA, conforme acima referido, dada a necessidade de se efectuarem alterações àquela Directiva.
- 6.38. Com efeito, *“a realização do objectivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços”*, sendo *“por conseguinte, (...) necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de imposto sobre o valor acrescentado (...), a fim de eliminar, tanto quanto possível, os factores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário”*.

- 6.39. Ora, tendo em consideração que *“um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços”, “(...) é do interesse do mercado interno e dos Estados–membros adoptar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho”, sendo “necessário proceder por fases, uma vez que a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios implica, nos Estados-Membros, modificações das suas estruturas fiscais e consequências significativas nos domínios orçamental, económico e social”.*
- 6.40. Por conseguinte, dada a necessidade de realizar a referida harmonização das legislações, a DVA veio estabelecer as regras do *“novo”* sistema comum do IVA.
- 6.41. Em Portugal, o IVA foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84 de 26 de Dezembro, tendo entrado em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1986.
- 6.42. Em termos gerais, a obrigação de liquidar/repercutir o IVA nasce da realização do facto tributário (de transmissão de bens ou de prestação de serviços) que determina essa liquidação/repercussão ao destinatário e estabelece o direito do Estado exigir (artigo 7.º, n.º 1, do Código do IVA), ao sujeito passivo fornecedor/prestador, o IVA correspondente ao valor tributável (artigo 16.º, n.º 1, do Código do IVA) da operação, obrigação que deverá ser cumprida independentemente das condições estabelecidas entre as partes que intervêm na operação.
- 6.43. Este princípio está consagrado no artigo 36.º, n.ºs 2 e 4, da Lei Geral Tributária (LGT), segundo os quais os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade dos particulares, independentemente das suas consequências jurídico-privadas.

- 6.44. A liquidação/repercussão desempenha, assim, um papel fundamental no funcionamento do IVA, já que constitui o instrumento que assegura que o IVA seja suportado pelos consumidores finais, seus destinatários, ainda que a obrigação da sua entrega ao Estado seja da competência dos operadores económicos que efectuem as operações sujeitas ao imposto.
- 6.45. Deste modo, nas sucessivas entregas de bens ou prestações de serviços que ocorram numa cadeia de produção ou distribuição de bens ou serviços, a liquidação/repercussão do IVA garante que qualquer dos operadores económicos que nela intervêm proceda à cobrança do IVA junto do destinatário das mesmas, em simultâneo com o preço ou a contraprestação das operações que efectuem.
- 6.46. Assim, este mecanismo da liquidação/repercussão compagina-se com o direito à dedução, evitando que, em geral, os operadores económicos tenham que assumir como um gasto o IVA suportado nas suas aquisições.
- 6.47. Deste modo, na gestão do imposto, as figuras da liquidação/repercussão e do direito à dedução garantem o papel dos operadores económicos como agentes de cobrança do imposto, que assim o entregam ao Estado, embora, acabe por ser suportado pelos consumidores finais, através da ação conjunta das referidas figuras.
- 6.48. No caso das prestações de serviços, o facto gerador do IVA ocorre no momento em que os serviços são executados [artigo 7º, nº 1, alínea b), do Código do IVA].
- 6.49. Consequentemente, o Estado tem o direito a exigir o correspondente IVA na data em que as respectivas facturas foram emitidas, pois *“nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que deem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante”* (artigo 7º, nº 3, do Código do IVA, na linha do disposto no artigo 64º, nº 1, da DIVA).

- 6.50. No que diz respeito às regularizações de imposto, questão essencial no processo em análise, a DIVA refere no seu artigo 90º, nº 1 que “*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*” podendo estes derrogar o aí disposto, “*em caso de não pagamento total ou parcial (...)*” (nº 2).
- 6.51. Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 185º, nº 1 da DIVA, “*a regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções (...)*” sendo que, de acordo com o disposto no artigo 186º da referida DIVA, “*os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184º e 185º*”, ou seja, as regras que presidem ao regime da regularização das deduções do imposto (sublinhado nosso).
- 6.52. E, neste âmbito, refira-se que, de acordo com o Acórdão do TJUE C-454/98, de 19 de Setembro de 2000 [Colect. p. I-7007, nº 59 e 7011, 2)]:
- 6.52.1. “*(...) as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do nº 8 do artigo 22º da Sexta Directiva, para garantirem o exacto recebimento de imposto e evitar a fraude, não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos (acórdão de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect. p. I-1577, nº 52)*”;
- 6.52.2. “*Não poderão por isso ser utilizados de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria*”;
- 6.52.3. Concluindo o Acórdão que “*compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente facturado, desde que essa regularização não dependa do*

poder de apreciação discricionário da administração fiscal” (sublinhado nosso).²⁰

6.53. No âmbito da legislação interna, de acordo com o disposto no artigo 78º, nº 2 do Código do IVA, *“se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável (...), o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável”* (sublinhado nosso).

6.54. Por outro lado, em conformidade com o disposto no artigo 78º, nº 5 do Código do IVA, *“quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução”* (sublinhado nosso).

6.55. E é esta a norma em questão nos presentes autos, tendo em consideração que as correcções (contra as quais a Requerente apresentou as diversas reclamações graciosas) foram assentes no entendimento de que as regularizações de imposto efectuadas pela Requerente (no Anexo “*Regularizações do Campo 40*”, de cada uma das declarações periódicas identificadas) eram ilegítimas, nomeadamente, porque a Requerida considerou que não se encontravam *“(...) preenchidos os requisitos previstos no mecanismo da regularização de IVA, nos termos do nº 5 do artigo 78º do CIVA”*.

²⁰ Neste sentido, o TJUE declarou, no nº 18 do Acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C- 342/87, Colect., p. 4227) que, *“para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever, nas suas ordens jurídicas internas, a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente facturado, desde que quem emita a factura demonstre a sua boa fé”*.

- 6.56. A este respeito, refira-se o entendimento vertido no Acórdão do TCAS n.º 06602/13, de 14 de Abril de 2016, no qual se escreve que “(...) a regularização do IVA a favor do sujeito passivo nos casos em que o valor tributável da operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, depende de um pressuposto legal, sob pena de se considerar indevida a respectiva dedução do IVA: ter na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto” (sublinhado nosso).
- 6.57. E acrescenta o mesmo Acórdão que “estamos perante um requisito legal de natureza formal do qual depende o exercício do direito à dedução do IVA (regularização), e portanto (...) aquele requisito legal não depende do facto do imposto ter sido deduzido pelo cliente e da necessidade de proceder à regularização do imposto (...)”, competindo assim à Requerente, “(...) ter na sua posse prova de que o destinatário da nota de crédito tomou conhecimento da mesma vinculando-se, deste modo, a efectuar a respectiva regularização em causa. Com efeito, trata-se de uma exigência de cariz formal que tem em vista permitir à AT o controlo dos pressupostos do direito à dedução reportados ao momento em que o direito à dedução é exercido, e por essa razão, a natureza dessa prova deverá ser inequívoca, ou seja, no momento da regularização do IVA deve ser claro que o adquirente tomou aquele conhecimento (...)” (sublinhado nosso).
- 6.58. Assim, será exatamente isto que cumpre apurar, ou seja, se a Requerente tinha, ou não, na sua posse, no momento da regularização do imposto, prova de que o adquirente dos serviços por si prestados tomou conhecimento da rectificação do imposto.
- 6.59. Com efeito, a Requerente refere no pedido que “sendo inquestionável que estamos perante regularizações enquadradas no artigo 78.º, n.º 2 do Código do IVA, o que aliás não é posto em crise pela Requerida, e existindo um (único) requisito para o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços proceder à regularização do imposto quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem

retificação para menos (...)”, “não pode a Requerida impor requisitos adicionais (...), ou a exigência de validação do número de identificação fiscal e do enquadramento fiscal dos seus clientes, um por um, no Portal das Finanças –, para deste modo, em inequívoca violação dos princípios estruturantes do sistema comum do IVA, inviabilizar o direito à dedução da Requerente” (sublinhado nosso).

6.60. Por sua vez, a Requerida sustenta que “a norma prevista no nº 5 do artigo 78º do CIVA tem por objectivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor imposto inicialmente deduzido pelo seu cliente, sem que este proceda à correcção do correspondente valor a favor do Estado”, pelo que “se o fornecedor optar por efectuar a rectificação, esta tem de ser operada pelas duas partes intervenientes (fornecedor e adquirente) dentro dos prazos estabelecidos nas respectivas normas (...), sob pena de não poder ser efectuada” (sublinhado nosso).

6.61. Neste âmbito, refira-se que, de acordo com o disposto no referido artigo 78º, nº 5 do Código do IVA, “quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só poderá ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a respectiva dedução” (sublinhado nosso).

6.62. Ora, tendo em consideração as divergências existentes entre a posição da Requerente e da Requerida, atente-se quanto à natureza da formalidade prevista no artigo 78º, nº 5 do Código do IVA, porquanto a norma em causa não faz referência expressa a qual o tipo de prova que serve para este efeito.

6.63. Contudo, uma leitura menos superficial do texto normativo, denota que, efectivamente, o mesmo se reporta à prova documental porquanto, ao utilizar-se a expressão “tiver na sua posse prova de que (...)”, a norma estará, inquestionavelmente, a reportar-se à prova documental, dado que esse será o único

meio de prova que, por ser, por natureza, objectivado, é possível de ser tido em posse.

6.64. O que a norma em questão não faz, todavia, é exigir um tipo específico de documento para prova das circunstâncias a que se refere, ou seja:

6.64.1. Se, por um lado, a norma em causa impõe que o sujeito passivo possua prova documental “*de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto*”,

6.64.2. Por outro lado, já não impõe um tipo de documento específico para essa prova.

6.65. Não obstante, tendo em conta o teor da norma (em especial ao dispor, expressamente, que na falta de posse da prova em questão “(...) se considera indevida a (...) dedução”), assim como a matéria por aquela regulada, reitera-se que a prova em questão terá de ser documental e não poderá ser substituída por qualquer outro meio de prova, designadamente testemunhal.

6.66. Neste âmbito, conforme se esclarece na Informação Vinculativa nº 2787 (despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director-Geral, em 2011-12-15):

“8- O Código do IVA, no artº 78º do CIVA, regula as rectificações do imposto. Nos termos do n.º 2 do art.º 78º, se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.

9. Note-se que as regularizações, consignadas no n.º 2 do art. 78.º do CIVA, constituem uma faculdade para o sujeito passivo. No entanto, sempre que este opte por tais regularizações, é necessário dar cumprimento ao previsto no nº 5 do artº 78º do CIVA.

10. De acordo com o nº 5 artº 78º do CIVA, quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a respectiva dedução”.

(...)

16. Relativamente ao Ofício-Circulado nº 33129/1993, de 02/04, da DSCA, convém referir o que se diz nos pontos 4 e 5, assim: 4. Para efeitos do n.º 5 do art.º 71º²¹ são considerados idóneos, satisfazendo os condicionalismos aí enunciados, os seguintes

documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço: a) Qualquer um dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telefax, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da rectificação do IVA. b) Nota de devolução ou nota de recebimento do cheque, com menção à regularização do IVA. c) Fotocópia da nota de crédito, após assinatura e carimbo do adquirente, constituindo documento por ele enviado após tomada de conhecimento da regularização do imposto a efectuar. 5. Sem que o sujeito passivo tenha na sua posse confirmação escrita efectuada pelos seus clientes de que receberam comunicação evidenciando o montante do IVA rectificado, ou de que foram reembolsados do respectivo imposto, consideram-se não cumpridas as disposições estabelecidas no n.º 5 do art.º 71^{o22} do CIVA, tomando-se indevida a respectiva regularização de imposto.

17. Efectivamente, o ponto 4 do citado ofício considera idóneos, os documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço, referidos nas alíneas a), b) e c)” (sublinhado da Requerida).

6.67. Também na Informação Vinculativa nº 8063 (de 20 de Março de 2015), à semelhança do já esclarecido no Ofício-Circulado identificado no ponto anterior, se refere que, para efeito de esclarecer quais os documentos que constituem o meio de prova a que se refere o nº 5, do artigo 78º do Código do IVA, é referido que “são considerados idóneos, satisfazendo os condicionalismos aí enunciados, os seguintes documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço (...)” elencando os documentos identificados no referido Ofício-Circulado e acrescentando-se que “estes meios de prova são exemplificativos, pelo que podem, ainda, ser realizados através de outros instrumentos” (sublinhado nosso).

6.68. Ora, no caso, sustenta a Requerida que “(...) o que está em causa na presente acção arbitral (...) não é a possibilidade de efectivar o exercício do direito à dedução (...) mas sim o (in)cumprimento dos requisitos respeitantes a regularizações de imposto

²¹ Actual artigo 78º do Código do IVA.

²² Actual artigo 78º do Código do IVA.

anteriormente liquidado”, reiterando que “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” (sublinhado nosso).

6.69. E, ainda segundo a Requerida, foram esses “requisitos que a Requerente não cumpriu (...), mostrando-se destituída de fundamento legal a argumentação de que a impossibilidade do cumprimento é inviável e impossível”, concluindo “que não pode ser assacada qualquer ilegalidade às liquidações ora sindicadas”.

6.70. Ou seja, na interpretação sustentada pela Requerida, não se verifica qualquer exclusão do regime da regularização do IVA (porquanto na interpretação propugnada pela Requerida não se exclui a aplicação de tal regime), mas faz-se depender a aplicabilidade desse regime da existência de determinados condicionalismos previstos, segundo a Requerida, no artigo 78º, nº 2, nº 5 e nº 8, os quais importa aqui verificar se todos terão (ou não) aplicabilidade no caso em análise.

6.71. Assim, não serão sustentáveis dúvidas de que o Direito Comunitário comporta, relativamente ao regime de regularização em questão, a admissibilidade de determinadas limitações e condicionamentos, estando aqui em causa, unicamente, a interpretação e delimitação da extensão desses condicionalismos e não, em caso algum, a possibilidade de exclusão, pura e simples, da faculdade de aplicação do regime da regularização do IVA nas situações em que a lei a prevê.

6.72. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que é legítimo concluir que a prova que o sujeito passivo deve possuir, para efeitos de proceder a uma regularização de IVA, só pode ser a documental, podendo esta ser qualquer documento idóneo a demonstrar “que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto”.

- 6.73. A idoneidade referida no ponto anterior terá de ser aferida, em concreto, verificando-se se, nos documentos apresentados pela Requerente, e tendo em conta o contexto da respectiva produção, se retira ou não “(...) *que o adquirente tomou conhecimento da rectificação*”, com a segurança necessária para poder afirmar-se que, na esfera de cada um dos adquirentes dos serviços da Requerente objecto de regularização, se gerou a supra-referida obrigação de não deduzir o imposto regularizado pela Requerente ou, tendo-o entretanto deduzido, de entregá-lo ao Estado (sublinhado nosso).
- 6.74. No caso, em todas as situações identificadas pela Requerida (Agosto/2015, Setembro/2015, Outubro/2015, Janeiro/2016, Março/2016, Abril/2016 e Maio/2016) e que foram objecto de reclamações graciosas apresentadas pela Requerente, tendo em consideração os Anexos preparados pela Requerida (em sede de processo administrativo) relativos às regularizações de IVA não aceites para cada um dos períodos objecto dessas reclamações graciosas), referenciados no Capítulo 5. desta Decisão, verifica-se que, na generalidade, a prova documental na posse da Requerente, em ordem a demonstrar “(...) que o adquirente tomou conhecimento da rectificação”, é constituída por notas de crédito por esta emitidas, enviadas ao clientes da Requerente por carta registada com A/R, nele se identificando as referidas notas de crédito, tendo a Requerente na sua posse os respectivos avisos assinados, provando que o cliente tomou conhecimento da rectificação (sublinhado nosso).²³
- 6.75. Adicionalmente, e no caso da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa nº ...2016... (relativa à DP de Agosto/2015), a Requerida refere, a propósito das alegadas “*irregularidade detetadas no Anexo “Regularizações do Campo 40” da Declaração Periódica, resultantes dos erros L01 – NIF Inválido ou Inexistente em Cadastro e L04 – Sujeito Passivo cessado ou sem enquadramento válido*”, que “(...) *a regularização de imposto no caso de contribuintes particulares e de sujeitos*

passivos que realizem exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução faz-se nos termos do n.º 8 do artigo 78.º do CIVA, devendo tais diligências encontrar-se documentalmente comprovadas e ser certificadas por revisor oficial de contas, nos termos o n.º 9 do artigo 78.º do CIVA, o que não se verifica no (...) caso concreto, concluindo que “*não se encontram preenchidos os requisitos previstos do mecanismo da regularização de IVA, cujo quadro normativo se enquadra e se encontra regulado nos termos do disposto no artigo 78.º do CIVA*” (sublinhado nosso).²⁴

6.76. Contudo, o requisito apresentado no ponto anterior não tem, no caso, qualquer aplicabilidade, dado que se refere à regularização de créditos nas condições previstas no n.º 8 do artigo 78º do Código do IVA e não à regularização do valor tributável de uma operação ou do respetivo imposto (que sofreram uma retificação para menos, em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos), nos termos do n.º 2 do artigo 78º daquele Código.

6.77. Com efeito, o artigo 78, n.º 7 do Código do IVA estabelece que “*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 b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil; b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter 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) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no*

²³ Note-se que em alguns casos os registos foram dirigidos a pessoas singulares (administradores judiciais e sócios gerentes de empresas insolventes e/ou extintas), servindo ainda assim como prova de que o cliente da Requerente (ou quem o representa), tomou conhecimento da regularização efectuada pela Requerente.

²⁴ Idêntica fundamentação é apresentada pela Requerida na Informação n.º ...ADP/2016 relativa à decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2016..., respeitante à DP de Janeiro/2016, bem como na Informação n.º ...-ADP/2017, relativa à decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2016..., respeitante à DP de Março/2016 e na Informação n.º ...-ADP/2017, relativa à decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2017..., respeitante à DP de Maio/2016.

artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas; d) Nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), após celebração do acordo previsto no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto” (sublinhado nosso).

6.78. Adicionalmente, nos termos do seu nº 8, “os sujeitos passivos podem igualmente deduzir o imposto respeitante a outros créditos desde que se verifique qualquer das seguintes condições: a) O valor do crédito não seja superior a (euro) 750, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução; b) Os créditos sejam superiores a (euro) 750 e inferiores a (euro) 8000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis; c) Os créditos sejam superiores a (euro) 750 e inferiores a (euro) 8000, IVA incluído, tenha havido oposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em acção de condenação e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução; d) Os créditos sejam inferiores a (euro) 6000, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente; e) Os créditos sejam superiores a (euro) 750 e inferiores a (euro) 8000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução, conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução” (negrito e sublinhado nosso).

- 6.79. E, nos termos do número 9 do referido artigo, “o valor global dos créditos referidos no número anterior, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas, devendo este certificar, ainda, que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis nos termos do n.º 7 deste artigo”, sendo que o seu n.º 10 refere que “a certificação por revisor oficial de contas a que se refere o número anterior deve ser efectuada por cada um dos períodos em que foi feita a regularização e até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo” (sublinhado nosso).
- 6.80. Já o n.º 11 do mesmo artigo refere que “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 retificação da dedução inicialmente efectuada, devendo esta comunicação identificar as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efectuada”.
- 6.81. Neste âmbito, atente-se também no Acórdão do STA n.º 0288/14, de 25 de Junho de 2015, que é citado parcialmente pela Requerida na sua Resposta, nos termos do qual se pode ler que “(...) no que respeita à comunicação ao adquirente do bem ou serviço da intenção de proceder à regularização do IVA por via da respectiva anulação, para que aquele possa proceder à rectificação da dedução inicialmente efectuada (...), tal dever tem expressa consagração legal (cfr. o n.º 11 do artigo 78.º do Código do IVA), não apenas para os casos de créditos incobráveis em processo de insolvência mas para todos os previstos no respectivo n.º 7 [créditos incobráveis], bem como no caso previsto na alínea d) do n.º 8 [os créditos sejam inferiores a (euro) 6000, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de

execução e o devedor tenha sido citado editalmente], *não tendo por fonte o direito circulatório, (...) mas a própria lei, que a todos obriga (...)*” (sublinhado nosso).

- 6.82. Ou seja, como se depreende, a temática analisada no referido Acórdão não está relacionada com a temática de nenhuma das situações objecto do pedido arbitral, porquanto nenhuma dessas situações de regularização diz respeito a créditos nas condições previstas nos n.ºs 7 e 8 alínea d) do artigo 78.º do Código do IVA (nenhuma das partes o alega), não sendo por isso de aplicar, ao caso, os requisitos previstos nos n.ºs 9, 10 e 11 daquele artigo.
- 6.83. Nestes termos, quanto ao requisito acima enunciado no ponto 6.75. e seguintes, entende este Tribunal Arbitral que não assiste razão à Requerida quanto à interpretação que faz do mesmo no que diz respeito à sua aplicabilidade às situações identificadas no processo.
- 6.84. Na verdade, face ao acima exposto, entendemos que as regularizações de IVA, como as efectuadas pela Requerente (aqui em análise), são efectuadas com base no disposto no n.º 2, do artigo 78.º do Código IVA, sendo que, em termos gerais, só deverão ser aceites, em termos gerais, quando o prestador de serviços tenha na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação (ou de que foi reembolsado do imposto), sob pena daquelas regularizações serem consideradas indevidas, de acordo com o disposto no n.º 5 do referido artigo 78.º do Código do IVA.
- 6.85. Com efeito, compreende-se que a finalidade do disposto no artigo referido no ponto anterior está relacionada com a necessidade de se evitar que o sujeito passivo regularize o imposto a seu favor sem que o cliente (adquirente) proceda à correcção do correspondente valor a favor do Estado, porquanto terá (em termos gerais e normais), deduzido o referido valor de imposto.

- 6.86. Contudo, nos casos em análise no processo, e em conformidade com a matéria de facto dada como provada (vide Capítulo 5. desta Decisão), a generalidade das regularizações não aceites acaba por reduzir-se, a situações em que, quer as facturas, quer as notas de crédito, foram emitidas após a data da cessação de actividade dos clientes da Requerente (ressalvadas as excepções assinaladas), porquanto esse facto é devidamente assinalado nos Anexos preparados pela Requerida para cada uma das decisões de deferimento parcial de cada uma das reclamações gratuitas apresentadas (vide Capítulo 5. desta Decisão).
- 6.87. Assim, entende este Tribunal Arbitral que assiste razão à Requerente quando refere que, naqueles casos, não existirá imposto deduzido pelos referidos clientes, nem tão pouco existirá imposto a recuperar pelo Estado uma vez que, na sua maioria, aqueles clientes já não entregavam, à data da emissão das facturas e das notas de crédito, declarações periódicas de IVA, de acordo com a informação também apresentada pela Requerida nos referidos Anexos (vide Capítulo 5. desta Decisão).
- 6.88. Por outro lado, como também se verifica da análise da documentação anexada ao processo arbitral, para a generalidade das situações identificadas nos Anexos preparados pela Requerida (para cada uma das decisões de deferimento parcial de cada uma das reclamações gratuitas apresentadas (excepto nos casos devidamente assinalados), a própria Requerida admite que a Requerente apresentou evidência da prova referida no artigo 78º, nº 5 do CIVA, nos termos descritos nos pontos 5.1.24., 5.1.37., 5.1.48., 5.1.58., supra, pelo que nos casos em que a mesma era exigida, as regularizações de imposto pela Requerente deveriam ter sido consideradas válidas.
- 6.89. Nos casos em que a Requerida afirma que a Requerente não apresentou evidência da prova referida no artigo 78º, nº 5 do Código do IVA, nos termos descrito nos pontos 5.1.68., 5.1.78. e 5.1.87., supra (regularizações relativas a contribuintes que a Requerida não aceita porquanto entende que *“não se encontravam preenchidos os requisitos previstos do mecanismo de regularização de IVA (...)”*), nomeadamente porque *“que os terceiros identificados (...) não se encontravam registados para*

efeitos de IVA, não se considerando (...) sujeitos passivos de imposto” ou porque “não se encontra conexão entre as facturas e as notas de crédito”), na sua generalidade dizem respeito a contribuintes que haviam cessado actividade anteriormente à data de emissão da factura e da nota de crédito pela Requerente, valendo aqui os comentários acima efectuados no ponto 6.87.

6.90. Note-se que, neste âmbito, a própria Requerida apresenta opinião idêntica quanto a esta matéria na posição que assumiu na decisão do recurso hierárquico apresentado pela Requerente, relativamente ao indeferimento total de reclamação graciosa n.º ...2016... interposta, pela Requerente, quanto à DP de Julho/2015 (e cuja junção de cópia a este processo a Requerente veio requerer, em 20 de Dezembro de 2017, por ser relevante à decisão do mesmo), mas contrária à posição que defendeu nas decisões de deferimento parcial das reclamações graciosas identificadas neste processo arbitral (vide Capítulo 5. desta Decisão) e posição adoptada na Resposta apresentada neste processo (vide Capítulo 3. Desta Decisão).²⁵

²⁵ A Requerida afirma, na decisão daquele recurso hierárquico, que “55. (...) na esmagadora maioria das (...) situações em apreço (...), não foram apenas as regularizações que foram efetuadas a posteriori, mas as próprias faturas e notas de crédito foram emitidas após a data de cessação de atividade dos adquirentes, o que configura um procedimento atípico, porém compreensível por estar em cause um elevado número de prestações de serviços continuados. (...) 59. (...) os valores de impostos (...) em apreciação são titulados por segundas vias de faturas. Todavia, parece-nos que o risco de fraude, que se estriba na posição da dedução do imposto que tenha sido indevidamente liquidado, encontra-se mitigado logo pelo facto de as faturas e notas de crédito serem emitidas após a cessação de atividade em IVA dos sujeitos passivos adquirentes (...). 60. Ademais, ficou comprovado, em sede de reclamação graciosa, que não foram entregues declarações periódicas de IVA desde a data de cessação (...) e que, nos casos em que houve reinício de atividade, não foram submetidas declarações periódicas para os períodos referentes às faturas, notas de crédito e regularizações. 61. Pese embora muitas das empresas cliente da Recorrente se encontrassem, à data da regularização, com as atividades cessadas (...), verifica-se que tal facto não impediu de enviar a prova documental exigida no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, nomeadamente cópia da nota de crédito assinada e carimbada, ou que assinassem o respetivo aviso de receção. 62. A posse da prova exigida no n.º 5 do artigo 78.º (...) é apenas relevante nos casos dos sujeitos passivos que reiniciaram a sua atividade em sede de IVA e que tenham enquadramento em vigor à data das comunicações, uma vez que ainda é possível (...) procederem à correção do imposto presumivelmente deduzido, regularizando-o a favor do Estado. (...) 82. (...) o risco de fraude fiscal/prejuízo para o Estado, que se traduz na situação de a recorrente estar a regularizar a seu favor imposto deduzido pelo adquirente, sem a consequente correcção a favor do Estado, é eliminado pela circunstância de as faturas e notas de crédito terem sido emitidas em momento posterior à data de cessação de atividade para efeitos fiscais dos aquirentes, o que invalida a possibilidade de dedução do imposto, o que é confirmado pelo facto de não terem sido entregues declarações periódicas para períodos posteriores à cessação. 83. O princípio da neutralidade impõe (...) que seja conferida à recorrente a possibilidade de, neste caso regularizar o IVA a seu favor (...)” (sublinhado nosso).

- 6.91. Nestes termos, entende-se que a Requerente, para as situações a que a isso estava obrigada, deu cumprimento (e faz prova de que cumpriu) com os requisitos que sobre si impediam, nos termos do disposto no artigo 78º, nº 5 do Código do IVA, para que as respectivas regularizações que efectuou, a seu favor, nas declarações periódicas respeitantes aos períodos identificados devessem ser consideradas legalmente válidas porque efectuadas em conformidade com a legislação aplicável.
- 6.92. Em consequência, deverão ser anulados não só os actos de liquidação de imposto aqui impugnados, bem como os despachos de deferimento parcial das reclamações gratuitas identificadas neste processo, na parte em que consideram como indeferidas as regularizações de imposto aqui analisadas.
- 6.93. Tendo em consideração as conclusões apresentadas nos pontos anteriores fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento da questão da alegada falta de fundamentação das demonstrações de liquidação objecto do pedido, invocada pela Requerente no pedido arbitral e reiterada nas suas alegações.

Questão do Reenvio Prejudicial para o TJUE

- 6.94. Neste âmbito, analisadas as matérias em presença e considerando as questões a decidir, o Tribunal Arbitral entende não ser necessário promover o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos e fundamentos a seguir enunciados.
- 6.95. O reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito da União Europeia, que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União.
- 6.96. Por força do disposto no artigo 19º, nº 3, alínea b), do Tratado da União Europeia e do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o TJUE é competente para decidir, a título prejudicial, sobre a interpretação do direito da

União e sobre a validade dos actos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

- 6.97. Os Tribunais Nacionais são considerados como Tribunais comuns da Ordem jurídica da União Europeia, dado o número considerável de normas e de actos comunitários, constituídos por disposições directamente aplicáveis ou com efeito directo, cabendo aos Tribunais Nacionais dos Estados Membros não só aplicar a mesma nos litígios que lhes sejam submetidos para apreciação, mas também o dever de aplicar o direito comunitário, mesmo contra disposições de direito interno.
- 6.98. Os Tribunais Arbitrais integram o conjunto de Tribunais Nacionais, como expressamente resulta do previsto no artigo 209º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e, enquanto tal (no desempenho activo da sua função arbitral e atendendo à natureza excepcional do recurso da decisão dos Tribunais Arbitrais em matéria tributária), o legislador nacional deixou expresso no preâmbulo do diploma que aprovou o RJAT que *“nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do §3 do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”*, pelo que se entende que, em caso de dúvida sobre a interpretação de normas jurídicas de Direito Europeu, o Tribunal Arbitral pode recorrer ao mecanismo de reenvio prejudicial.
- 6.99. Assim, em termos gerais, num processo pendente num órgão jurisdicional nacional cuja decisão admita recurso ordinário, este é livre de pedir ao TJUE que se pronuncie sobre ela ²⁶ mas, se a decisão a proferir não admitir recurso judicial ordinário no respectivo direito interno (e a questão for necessária e pertinente para a solução do

²⁶ Excepto se o Juiz Nacional se inclinar para a invalidade de um acto europeu, pois a competência para declarar a invalidade de um acto de Direito da União Europeia (DUE) é exclusiva do TJUE, à luz, entre outros, do Acórdão Foto-Frost de 22.10.87 (Processo 314/85), segundo o qual sempre que a validade de um acto ou disposição de Direito derivado da União suscite dúvidas, qualquer tribunal, ainda que não esteja a decidir em última instância, tem a obrigação de submeter essa questão da eventual invalidade ao TJUE (consagrando-se assim a obrigação de reenvio para declaração de invalidade de acto da União, que o Juiz Nacional pretenderia inaplicar)].

caso concreto), então o órgão jurisdicional nacional é obrigado a submeter a questão prejudicial ao TJUE.

6.100. Em termos gerais, o carácter facultativo ou obrigatório de formulação de uma questão prejudicial junto do Tribunal de Justiça, por um órgão jurisdicional nacional, não depende do objecto da questão (interpretação dos Tratados, ou validade e interpretação dos actos adoptados pelas Instituições, órgãos ou organismos da União), mas sim da admissibilidade, ou não admissibilidade, de recurso ordinário da decisão a proferir pelo Juiz Nacional, sendo que a formulação da questão depende da necessidade da questão prejudicial para a solução do litígio concreto.

6.101. Nestes termos, se a questão prejudicial for suscitada num processo pendente num órgão jurisdicional nacional cuja decisão:

6.101.1. Admita recurso ordinário no respectivo direito interno, aquele é livre de pedir ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre ela (excepto no caso da jurisprudência Foto-Frost, isto é, no caso de o Juiz Nacional se inclinar para a invalidade do acto de DUE);

6.101.2. Não admita recurso no respectivo direito interno, então o órgão jurisdicional nacional é obrigado a submeter a questão prejudicial ao Tribunal de Justiça, excepto se se verificar uma das excepções à obrigatoriedade do reenvio prejudicial fixadas pela Jurisprudência do TJUE.

6.102. Neste âmbito, será relevante referir que, no que diz respeito à interpretação restritiva do Reenvio prejudicial obrigatório (decisão interna sem recurso ordinário), o Acórdão Cilfit de 06.10.82 (Processo 283/81) interpretou que a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação pode ser dispensada quando (i) a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal, (ii) o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma, ou (iii) o Juiz Nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de

Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente (sublinhado nosso).

6.103. Assim, para se recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa, porquanto se o texto a interpretar é perfeitamente claro, não se trata já de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é competência do Tribunal incumbido da competência de julgar o caso concreto (aplicando a lei, nacional e/ou comunitária, se for esse o caso).

6.104. Nestes termos, face ao acima exposto, entendeu este Tribunal Arbitral não ser necessário promover ao reenvio prejudicial ao TJUE, por ter à sua disposição todos os elementos necessários para proferir a presente decisão, pelo que não subsistindo dúvidas (razoáveis) de interpretação sobre qualquer uma das normas em presença, o que se impõe a este Tribunal é decidir em conformidade com a lei aplicável (nacional e/ou comunitária), dando plena aplicação a ambas, bem assim como aos princípios do sistema do IVA em presença, tendo em linha de conta a jurisprudência do TJUE, relevante no tratamento das matérias em questão.

6.105. Em consequência, pelos motivos expostos, indefere-se o pedido de reenvio prejudicial apresentado pela Requerente.

Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios

6.106. No que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

- 6.107. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.
- 6.108. Como refere Jorge Lopes de Sousa *“insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)”* (sublinhado nosso).^{27 28}
- 6.109. Assim, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, nºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 6.110. Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 6.111. Na sequência da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IVA acima já identificados (vide ponto 6.92.) e, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), *“a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão (...) vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta*

²⁷ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, in *“Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”*, 4.ª Ed., 2012, página 116).

²⁸ Sobre a temática dos juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo autor (Sousa, Jorge Lopes), Juros nas relações tributárias, in *“Problemas fundamentais do Direito Tributário”*, Lisboa, 1999, página 155 e sgts).

restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado (...)”, pelo que terá de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos pela Requerente, relativos às liquidações adicionais de IVA respeitantes às declarações periódicas de imposto referentes a Agosto/2015, Setembro/2015, Outubro/2015, Janeiro/2016, Março/2016, Abril/2016 e Maio/2016, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

6.112. Assim, face ao estabelecido no artigo 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estando preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no nº 1, do artigo 43º da LGT), a Requerente terá direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre as quantias pagas, objecto do pedido de pronúncia arbitral, os quais serão contados de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º do CPPT, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.113. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

6.114. Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.115. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.116. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, impõe-se que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida.

7. DECISÃO

7.1. Tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

7.1.1. Julgar procedente o pedido arbitral, condenando a Requerida na anulação das liquidações adicionais de IVA objecto do mesmo, por vício de violação de lei, bem como mandando anular os despachos de deferimento parcial que recaíram sobre as reclamações graciosas apresentadas, na parte em que indeferiram o pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA que agora se anulam;

7.1.2. Em consequência, determinar a devolução das quantias indevidamente pagas a título de liquidações adicionais de IVA respeitantes às declarações periódicas referentes a Agosto/2015, Setembro/2015, Outubro/2015, Janeiro/2016, Março/2016, Abril/2016 e Maio/2016, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;

7.1.3. Em consequência do exposto no Capítulo 6 desta Decisão, indeferir o pedido de reenvio prejudicial apresentado pela Requerente;

7.1.4. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 299º, 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 3.633,77.

Custas do processo: Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 612,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2018

O Árbitro

Sílvia Oliveira