

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 12/2019-T

Tema: IVA – Regularizações de IVA de créditos incobráveis por insolvência - artigos 78º e seguintes do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18 de março de 2019, Dr. José Poças Falcão (árbitro-Presidente), Dra. Adelaide Moura e Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (árbitros vogais), acordam o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., Lda. NIPC..., adiante designada por «Requerente»), com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., com o NIPC ... e matriculada na respetiva Conservatória do Registo Comercial sob o mesmo número, requereu a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos conjugados do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1 e 15.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações subsequentes.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e anulação de atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) no valor total de € 481.825,68, bem como das correspondentes liquidações de juros compensatórios, no montante de € 13.197,74, e de juros de mora no montante total de € 34.668,68 (*vide*. as 9 notificações das liquidações de imposto e juros e respetivas demonstrações juntas pela Requerente como documento n.º 1).

1. Como fundamento da sua pretensão a Requerente alega, em síntese, os seguintes vícios:
 - a) As liquidações de IVA contestadas resultam de correções efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) em sede inspetiva que desconsideraram a regularização de IVA efetuada pela Requerente quanto a créditos incobráveis em processo de insolvência.
 - b) Tais liquidações de IVA são ilegais, desde logo por erro sobre os pressupostos de facto e de direito de aplicação das normas de regularização do imposto ao abrigo dos artigos 78.º, n.º 7, alínea b), e 78.º-A, n.º 4, do Código do IVA, na redação em vigor à data dos factos, e que não previam o requisito imposto pela AT (sentença de verificação e graduação de créditos), pois além de não estar previsto na lei (apenas num ofício-circulado) configura uma condição injustificada, desproporcionada em face aos objetivos da Diretiva do IVA e mesmo uma condição virtualmente impossível de se verificar.
 - c) As mesmas liquidações são também ilegais por múltiplos vícios de violação de lei, nomeadamente das normas que regem o procedimento de inspeção tributária, de disposições expressas do Código do IVA e da Diretiva do IVA, de normas e princípios constitucionais, da proibição de retroatividade da lei fiscal, devendo em qualquer caso ser anuladas, com todas as consequências legais.
 - d) Estão em causa:
 - (i) IVA relativo a créditos vencidos até 01.01.2013, no valor de € 446.316,34);
e
 - (ii) IVA relativo a créditos vencidos após 01.01.2013, no valor de € 35.509,34.

- e) Em relação ao primeiro grupo de correções, as liquidações contestadas foram efetuadas pela AT com invocação de requisitos que passaram a constar da lei em momento posterior ao dos factos tributários objeto da ação, relativos a créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013 e inerente violação do regime transitório previsto no artigo 198.º, n.ºs 6 e 7 da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (“LOE 2013”), do artigo 12.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) e do princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).
- f) Por outro lado, a liquidação de juros compensatórios contestada é também ilegal, por decorrência da ilegalidade da liquidação de IVA subjacente, e também por vícios autónomos de falta de fundamentação, erro sobre os respetivos pressupostos de facto e direito e violação do disposto nos artigos 96.º do Código do IVA e 35.º da LGT.
- g) Tal como as liquidações de juros de mora contestadas são também ilegais por decorrência da ilegalidade das liquidações de IVA subjacentes, mas também por vícios autónomos de falta de fundamentação e erro sobre os respetivos pressupostos de facto e direito, em violação do disposto nos artigos 96.º do Código do IVA e 44.º LGT, e ainda por absoluta falta de base legal.
- h) A requerida anulação integral dos atos de liquidação contestados impõe a reposição da legalidade mediante restituição à Requerente de tudo quanto indevidamente pagou a título de liquidação adicional de IVA, juros compensatórios e juros de mora, como ficou documentalmente provado, sendo devidos à Requerente juros indemnizatórios à taxa legal aplicável desde a data do pagamento indevido (4 de Outubro de 2018), por período a determinar, em sede de execução de julgado, até integral e efetivo pagamento.
- i) Preconiza a aplicação ao caso concreto da jurisprudência da decisão arbitral nº 635/2017-T, de 25 de maio de 2018.

A Requerente juntou documentos.

2. Em 7 de janeiro de 2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado aos Requerentes e à entidade Requerida.
3. Nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, notificando-se as partes dessa designação em 26 de fevereiro de 2019.
4. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou regularmente constituído em 18 de março de 2019.
5. A Requerida, notificada em 19 de março de 2019 ao abrigo do n.º 1 do artigo 17.º do RJAT, veio apresentar a sua Resposta em 24 de abril de 2019.
6. Em 14 de junho de 2019 o Tribunal Arbitral emitiu despacho a dispensar a reunião do Tribunal com as partes (artigo 18º, do RJAT) e a inquirição de testemunhas [Cfr artigos 16º-c), do RJAT e 130º, do CPC, aplicável ex vi artigo 29º-1/e), do RJAT], bem como convidando ambas as partes para apresentarem, no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias, alegações escritas, de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito.
7. A Requerente apresentou alegações em 10 de julho de 2019.
8. Em 12 de julho de 2019, a Requerida apresentou as suas alegações.

Despacho saneador

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, é o competente, em razão da matéria, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas, não havendo outras exceções ou nulidades de conhecimento oficioso que cumpra conhecer.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II. FUNDAMENTAÇÃO

MATÉRIA DE FACTO

1. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:
 - a) A Requerente está registada para o exercício da atividade de “Comércio por grosso de móveis para uso doméstico, carpetes, tapetes e artigos de iluminação” (CAE 46470), que iniciou em 1988-09-19, com enquadramento, em sede de IVA, no regime normal, de periodicidade mensal.”
 - b) A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva tributária realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da AT.
 - c) No decurso daquela ação inspetiva foi imputada à Requerente a dedução ilegal de imposto no âmbito de regularizações de IVA efetuadas em virtude da incobrabilidade de créditos detidos sobre a sociedade ‘B..., S.A.’ (anteriormente denominada “C.... S.A.”), NIPC ..., por falta de preenchimento dos requisitos legais.

- d) A referida sociedade foi declarada insolvente por sentença de 18 de novembro de 2014 – transitada em julgado em 16 de dezembro de 2014 – conforme certidão que viria a ser obtida pela Requerente em 17 de fevereiro de 2016.
- e) Em 8 de abril de 2016, a Requerente procedeu à entrega da declaração periódica (mensal) de IVA do período de 2016/02, em que regularizou o imposto em causa, inscrevendo, no campo 40, o valor de € 483.199,18 respeitante a IVA relativo a créditos considerados incobráveis, sendo o valor de € 446.316,34 reportado a créditos vencidos antes de 01.01.2013 e o de € 35.509,34 reportado a créditos vencidos após essa data.
- f) Os valores regularizados pela Requerente nos termos do nº 7 do artigo 78º e nº 4 do artigo 78º-A, ambos do CIVA, eram relativos a créditos emergentes de faturas devidas pela sua cliente, referida supra em c), B..., SA (ex C..., SA) e declarada insolvente em 18 de novembro de 2014.
- g) Em 25 de novembro de 2014, foi designado o dia 7 de janeiro de 2015 para a realização da reunião de assembleia de credores para apreciação do relatório (nos termos do artigo 156º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE)).
- h) A insolvência foi decretada com caráter pleno, não existindo à data das sobreditas regularizações efetuadas pela Requerente, sentença de graduação de créditos.
- i) Na sequência e em resultado das conclusões da ação inspetiva a que se alude supra em b), c) e d), a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu às liquidações adicionais de IVA nºs 2018... (...), 2018... (...), 2018... (...) e 2018... (...), no valor total de €481.825,68 e...

-
- j) ... liquidou ainda juros compensatórios e moratórios, nas importâncias de €13.197,74 e €34.668,68, respetivamente. (Cf Doc 1 – 9 notificações das liquidações de IVA e juros e respetivas demonstrações de acertos de contas):
- k) Entendeu a AT que, como não se encontrava prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) a homologação de nenhuma das deliberações possíveis no quadro do seu artigo 156º do CIRE (e, em consequência, a 2ª parte da alínea b) necessitava de clarificação por parte do legislador, para as insolvências de carácter pleno), seria de aplicar o Ofício Circulado nº 30161/2014, de 08-08-2014, que veio estabelecer que o momento relevante para o início do prazo de regularização por parte dos credores é o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, situação que não se verificava à data da regularização mencionada em e).
- l) No âmbito do nº 2 do artigo 78º-A e do artigo 78º-B do CIVA as diligências de cobrança efetuadas pela Requerente consistiram em reuniões, contactos, acordos, telefonemas, desenvolvidos entre as Direções Comerciais e Financeiras da Requerente e da Insolvente realizadas de forma informal, com contactos presenciais e verbais, sem qualquer formalismo escrito.
- m) As liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios e moratórios a que se alude supra nas alíneas i) e j), tudo perfazendo €529,692,10, tinham como data limite para pagamento voluntário o dia 8 de outubro de 2018 e...
- n) ... foram pagas em 4 de outubro de 2018
- o) O pedido formulado nestes autos de pronúncia arbitral foi apresentado ao CAAD em 7 de janeiro de 2019

2. Factos não provados

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

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

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

III. DO DIREITO:

1. O recorrente imputa às liquidações efectuadas os vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, vícios de forma traduzidos na preterição de formalidades legais, como sejam, a falta de fundamentação, violação do direito de audição prévia e violação das normas e princípios do RCPIT, vícios de violação de lei substantiva, como sejam a violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, errónea qualificação e quantificação da matéria colectável, violação de normas expressas do CIVA e das correspondentes normas da Directiva do IVA.

Quanto à exigência de juros compensatórios aponta o vício de erro sobre os pressupostos de imputação desses juros e quanto à exigência de juros moratórios o mesmo vício de erro sobre os pressupostos de imputação desses juros e falta de base legal.

2. O art. 124.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), subsidiariamente aplicável à arbitragem tributária *ex vi* art. 29.º, n.º 1, als. a) e c) do RJAT, estabelece, relativamente à ordem do conhecimento dos vícios na sentença, que, “[n]a sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação” (n.º 1 do art.

124.º), sendo que, em cada um dos grupos, a apreciação é feita pela seguinte ordem: “*no primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*”; “*no segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público, ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior*” (cfr. als. a) e b) do n.º 2 do art. 124.º).

Dado que os vícios invocados pelo Requerente, a procederem, conduzem, *prima facie*, à anulação dos atos impugnados, cumpre atender ao disposto na al. b) do n.º 2 do art. 124.º do CPPT, pelo que, caso seja estabelecida pelo impugnante uma relação de subsidiariedade entre os vícios arguidos (vd. o art. 101.º do CPPT que prevê que: “*O impugnante pode arguir os vícios do ato impugnado segundo uma relação de subsidiariedade*”), deve-se respeitar essa ordem – como se escreveu no acórdão do STA de 18.6.2014, proc. n.º 01942/13, “*sempre que o impugnante estabeleça uma ordem de precedência do conhecimento dos vícios geradores de anulabilidade é essa ordem que deve ser seguida pelo juiz, não lhe sendo permitido alterá-la, assim como não lhe é permitido alterar a ordem do conhecimento dos vícios geradores de nulidade ou de inexistência, que se encontra legalmente estabelecida*”.

No caso presente, nas suas alegações e no pedido que formula o requerente não estabelece qualquer ordem prioritária para conhecimento dos vícios imputados ao acto recorrido, pelo que tem de seguir-se no seu conhecimento “*o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*”.

No nosso entender, o conhecimento do vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que engloba também os vícios de violação de lei substantiva, como sejam a violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, errónea qualificação e quantificação da matéria colectável, violação de normas expressas do CIVA e das correspondentes normas da Directiva do IVA deve preceder o conhecimento dos vícios formais, por conduzir a uma mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos pelo que começaremos pelo conhecimento desse vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

3. Entende o recorrente que a AT fez incorrecta aplicação das normas do artº. 78º., nº. 7, al. b) do CIVA na redacção que vigorou até 31/12/2012 e do artº. 78º.-A do CIVA, aditado para vigorar a partir de 1/1/2013.

Na versão em vigor até 31/12/2012, determinava o artº. 78º., nº. 7 do CIVA o seguinte:

Artigo 78.º

Regularizações

7 - Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:(Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;(Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

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

c) Nos termos de acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação, em conformidade com o Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 201/2004, de 18 de Agosto. (Aditada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

Com a aprovação da Lei nº. 66-B/2012 - 31/12, o artº. 78º. passou a ter a seguinte redacção:

Artigo 78.º

Regularizações

7 - Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:(Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;(Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

- b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março; (Redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012 - 31/12)*
- c) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas; (Redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012 - 31/12)*
- 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. (Aditada pela Lei n.º 66-B/2012 - 31/12)*

Além disso, a Lei n.º. 66-B/2012 - 31/12, aditou ao CIVA, um art.º. 78.º.-A, com a seguinte redacção no seu n.º. 4:

Artigo 78.º -A (*)

Créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis

Regularização a favor do sujeito passivo

(* - Aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)

4 - Os sujeitos passivos podem, ainda, deduzir o imposto relativo a créditos considerados incobráveis nas seguintes situações, sempre que o facto relevante ocorra em momento anterior ao referido no n.º 2:

- a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;*
- b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;*

c) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no 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.

Por fim, a mesma Lei n.º 66-B/2012 - 31/12, no seu art.º 198.º, estabeleceu normas transitórias sobre a aplicação da nova redacção do ponto 7 do art.º 78.º, bem como da aplicação do aditado art.º 78.º-A, n.º 4, nos termos seguintes:

Artigo 198.º

Disposição transitória no âmbito do Código do IVA

6 - O disposto nos n.os 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do Código do IVA aplica-se apenas aos créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013.

7 - O disposto nos artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA aplica-se aos créditos vencidos após a entrada em vigor da presente lei.

4. A primeira questão sobre a qual devemos desde já pronunciarmo-nos é sobre a relevância do Ofício-Circulado n.º 30161/2014, de 8/7/2014 sobre a interpretação a dar a estas normas.

Ora, como muito bem já decidiu o STA e constitui corrente unânime, de que se cita o Ac. do STA de 21/6/2017, proferido no Proc.º 0364/14, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta>, foi decidido que “*as orientações administrativas veiculadas sob a forma de circular da Administração Tributária, não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam e carecendo de força vinculativa heterónoma para os particulares, não constituem normas que possam ser objecto de declaração de inconstitucionalidade formal*”.

Como se refere neste acórdão, “o problema da relevância normativa das Circulares da Administração Tributária foi já colocado e apreciado nos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 583/2009 e 42/14, de 18.11.2009 e de 09.012.2014, respectivamente, tendo aquele Tribunal decidido, com o que concordamos, que as prescrições contidas nas Circulares da Administração Tributária, independentemente da sua irradiação persuasiva na prática dos contribuintes, não constituem normas para efeitos do sistema de controlo de constitucionalidade cometido ao Tribunal Constitucional.

Como se sublinhou naquele primeiro aresto (Acórdão 583/2009) “[...] Esses atos, em que avultam as “circulares”, emanam do poder de auto-organização e do poder hierárquico da Administração. Contêm ordens genéricas de serviço e é por isso e só no respetivo âmbito subjetivo (da relação hierárquica) que têm observância assegurada. Incorporam diretrizes de ação futura, transmitidas por escrito a todos os subalternos da autoridade administrativa que as emitiu. São modos de decisão padronizada, assumidos para racionalizar e simplificar o funcionamento dos serviços. Embora indiretamente possam proteger a segurança jurídica dos contribuintes e assegurar igualdade de tratamento mediante aplicação uniforme da lei, não regulam a matéria sobre que versam em confronto com estes, nem constituem regra de decisão para os tribunais.

A circunstância de a Administração Tributária ficar vinculada (n.º 1 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária) às orientações genéricas constante de circulares que estiverem em vigor no momento do facto tributário e de ter o dever de proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo de entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas, em determinadas circunstâncias (n.º 3 do artigo 68.º da LGT), não altera esta perspetiva porque não transforma esse conteúdo em norma com eficácia externa. É certo que o administrado pode invocar, no confronto com a administração, o conteúdo da orientação administrativa publicitada e, se for o caso, fazê-lo valer perante os tribunais, mesmo com sacrifício do princípio da legalidade (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, comentada e anotada*, 3.ª ed., pág. 344). Mas é ao abrigo do princípio da boa fé e da segurança jurídica, não pelo seu valor normativo, que o conteúdo das circulares prevalece. O administrado só as acata se e enquanto lhe convier, pelas

mesmas razões que justificam que possa invocar informações individuais vinculativas que o favoreçam (artigo 59.º, n.º 3, alínea e) e artigo 68.º da LGT).

Consequentemente, faltando-lhes força vinculativa heterónoma para os particulares e não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam, as prescrições contidas nas “circulares” da Administração Tributária não constituem normas para efeitos do sistema de controlo de constitucionalidade da competência do Tribunal Constitucional.”

Deste modo, será desconsiderado no presente acórdão aquele ofício circulado, enquanto tal, sem prejuízo de ser também analisada a interpretação que com base nele é feita pela requerida para fundamentar o seu acto ora impugnado, para aferir da sua conformidade com a lei.

5. Sobre a interpretação do artº. 78º., nº. 7, antes de 1/1/2013, constata-se que a lei permitia de forma clara e explícita a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência quando esta fosse decretada.

Conclui-se desta norma que é necessário que os créditos sejam considerados incobráveis, o que pressupõe uma decisão que aprecie a possibilidade de eles serem ou não cobrados, que pode resultar de um juízo genérico formulado pelo juiz do processo de insolvência nos termos do artigo 39.º do CIRE, quando conclua «*que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não estando essa satisfação por outra forma garantida*».

Além disso, resulta ainda do texto da alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA que, a partir do momento em que a insolvência é decretada, independentemente do trânsito em julgado da decisão de decretamento, o sujeito passivo de IVA pode proceder à regularização.

Este efeito do decretamento da insolvência, antes do trânsito em julgado da decisão, está em sintonia com a pluralidade de efeitos que a lei lhe atribui logo que o decretamento ocorre, que são explicitamente referidos no Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, que aprovou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE):

«29 - A sentença de declaração de insolvência representa um momento fulcral do processo. Ela não se limita a essa declaração mas é intensamente prospectiva, conformando boa parte da tramitação posterior e despoletando uma vasta panóplia de consequências. Por outro lado, o momento da sua emanação é decisivo para a aplicação de inúmeras normas do Código».

«31 - A sentença de declaração da insolvência é fonte de inúmeros e importantes efeitos, que são agrupados do seguinte modo: ‘efeitos sobre o devedor e outras pessoas’; ‘efeitos processuais’; ‘efeitos sobre os créditos’, e ‘efeitos sobre os negócios em curso’».

Neste contexto, a referência que no n.º 7 do artigo 78.º do CIVA se faz à possibilidade de regularização do imposto relativo a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência «*quando esta fosse decretada*» (e não quando transite em julgado a decisão de decretamento), revela uma intenção legislativa de assinalar o momento a partir do qual essa regularização era possível, que era o momento do decretamento e não o do trânsito em julgado da sentença que decreta a insolvência (e muito menos o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, que pode nem vir a ser proferida, nos casos a que alude o n.º 1 do artigo 39.º do CIRE).

É uma solução que se compreende por a decisão de decretamento da insolvência constituir uma forte presunção de incobrabilidade dos créditos e estar assegurada a obrigação de entrega do imposto, caso se venha a concretizar a recuperação dos créditos, nos termos do n.º 12 do mesmo artigo 78.º.

Por outro lado, não há qualquer suporte legal para concluir que o sujeito passivo só pode proceder à regularização quando for detentor de uma certidão da decisão de decretamento, pois não existia, em 2012, qualquer norma que directa ou indirectamente previsse tal obrigação.

Pelo exposto, é evidente que a correcção subjacente à liquidação impugnada assenta num erro de interpretação da alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA.¹

¹ Texto colhido no acórdão do processo 22/2017 e que este Tribunal igualmente subscreve.

6. Fundam-se as correcções operadas pela AT e aqui contestadas pela Requerente, na violação do disposto no artigo 78.º/7/b) do CIVA aplicável, também já atrás transcrito.

E isto porque a AT considera que, nos casos de insolvência, para que o sujeito passivo possa exercer direito à regularização do IVA, terá de ter na sua posse, certidão judicial, nos termos referidos no art.º 38.º n.º 2 do CIRE, onde conste que a empresa da qual é credora, foi declarada insolvente, com sentença já transitada em julgado, e só deste modo ficará em condições de provar que se encontram reunidos os requisitos adequados à regularização do IVA, concluindo que “o sujeito passivo não deu cumprimento ao formalismo estabelecido no n.º 7 do artigo 78º do Código do IVA”. Já vimos que assim não é.

Os créditos considerados incobráveis que subjazem à regularização de IVA efetuada pela Requerente no período de Fevereiro de 2016 respeitam a faturas de fornecimentos à sociedade ‘B..., S.A.’ (anteriormente denominada ‘C... S.A.’) e vencidos antes de 1/1/2013, tendo a referida sociedade sido declarada insolvente, por sentença transitada em julgado, em 16 de dezembro de 2014.

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

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

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

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

Como vimos até 31 de dezembro de 2012, o artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA tinha a redação que deixámos transcrita atrás, passando subsequentemente, com a Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro (LOE2013), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2013, este preceito passou a ter a redação que deixámos já transcrita.

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

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

De notar que o novo regime aplicável (somente) a créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, também manteve a possibilidade de regularização do IVA em créditos sobre (devedores) insolventes se, antes de decorrido o período de 24 meses de mora, fosse decretada a insolvência de carácter limitado ou após a **“homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março”** (artigo 78.º-A, n.º 4, alínea b) do Código do IVA), em condições similares às que vigoravam para os créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013 e, portanto, regidos pelo artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do mesmo Código.

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

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

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

“Artigo 78.º

Regularizações

1 – (...)

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

a) (...)

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

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

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

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

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

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

9. A incobrabilidade do crédito vencido constitui o facto regulado pelo regime das regularizações em IVA, pelo que, nesta matéria, se anteveem duas soluções possíveis:

- a lei aplicável ao tempo há-de ser aquela em vigor à data em que os créditos se venceram, no caso, antes de 31 de Dezembro de 2012;

- ou aquela em vigor no momento em que se constatou a incobrabilidade dos créditos, o que indubitavelmente ocorreu com o trânsito em julgado da sentença de insolvência do devedor, em 16 de dezembro de 2014.

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

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

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

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

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

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

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

10. É verdade que o Código do IVA determinava a possibilidade de regularização do IVA **“após a homologação da deliberação”** prevista no artigo 156.º do CIRE, sendo que tal homologação não estava prevista no CIRE. Assim, o legislador do IVA tipificou uma condição legal, constitutiva de um pressuposto de incidência tributária (de IVA), cuja verificação era impossível.

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

Reportando-se a norma do Código do IVA e o artigo 156.º do CIRE à Assembleia de Credores de apreciação do (primeiro) relatório elaborado pelo Administrador da Insolvência, e indicando o texto da norma que a regularização do imposto somente tivesse lugar após a “homologação” (afinal inexistente) da deliberação tomada nessa Assembleia (nota-se também que são várias as possíveis deliberações), pode com alguma razoabilidade considerar-se acautelado esse objetivo (de não ser regularizado o imposto antes desse momento), se a regularização do imposto tiver lugar numa fase posterior do processo de insolvência, subsequente à dessa Assembleia de Credores.

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

No processo de insolvência (de carácter pleno), importa ter em conta, que para além de não estar prevista a homologação das deliberações da Assembleia de Credores de apreciação do relatório (no artigo 156.º do CIRE), esta Assembleia frequentes vezes, para não dizermos a maioria, não se realiza, por decisão do juiz em face das circunstâncias concretas (sobretudo associadas à perspectiva de insuficiência da massa insolvente), com a inerente adequação (e simplificação) da marcha processual.

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

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

Deste modo, a interpretação constante do Ofício Circulado não tem um mínimo de correspondência no texto do artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA e não serve à teleologia do regime das regularizações do IVA que visa permitir o ajustamento do imposto aos sujeitos passivos que não logrem cobrar os seus créditos, quando essa incobrábilidade seja patente e comprovada. Impor um requisito – a sentença de verificação e graduação de créditos

– que em casos de indiscutível incobrabilidade é apenas eventual na marcha do processo de insolvência, implicaria admitir que em inúmeros casos fosse impossível aos credores cumprirem tal requisito e de, por conseguinte, recuperarem o IVA, apesar de estar mais do que comprovada a definitiva incobrabilidade dos seus créditos.

Para ultrapassar as incongruências do regime de regularizações de IVA de créditos sobre devedores insolventes, deve entender-se que nas situações em que o processo de insolvência termina por insuficiência da massa (muitas delas correspondem aos casos em que o juiz dispensa a Assembleia de Credores de apreciação do relatório ou em que não há apenso de verificação e graduação de créditos) deve existir uma equiparação ao regime das insolvências “decretadas de caráter limitado”, em que o IVA é recuperável logo com o decretamento da insolvência (mesmo após a redação da LOE2015)

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

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

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

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

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

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

Em síntese, em Fevereiro de 2016, a Requerente reunia todos os pressupostos constitutivos de que o artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IVA fazia depender o exercício do direito à regularização do IVA a seu favor, pelo que lhe assiste razão, sendo os atos de liquidação de IVA (e, em consequência, os inerentes juros) anuláveis, na íntegra, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito ².

12. Aliás, um outro argumento se pode retirar do artº. 12º., nº. 2 do Código Civil, que dispõe o seguinte:

2. Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou *sobre os seus efeitos*, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos...

² Texto obtido no Acórdão arbitral de 25/5/2018 – Proc. 635/2017-T e que este Tribunal igualmente subscreve.

Face a esta norma, não existe caso de dúvida se houver uma norma transitória.

Porém, quando esta se revela de aplicação impossível como resulta do caso da referência à homologação da deliberação a que se refere o artigo 156.º do CIRE, somos então regressados à situação de dúvida, criada pela nova redacção do art.º 78.º, n.º 7, al. b) do CIVA.

E então utilizamos o critério do art.º 12.º, n.º 2 do Cod. Civil, que manda regular os efeitos das situações de facto pela lei vigente à data em que os factos ocorreram, que no caso concreto, é a versão do art.º 78.º, n.º 7, al. b) do CIVA na redacção anterior a 1 de Janeiro de 2013, pelo que é dedutível o IVA relativo aos créditos incobráveis vencidos antes daquela data, com base na mera prolação da situação de insolvência.

13. Assim, dúvidas não há de que foi legal a regularização da quantia de € 446.316,34 de IVA facturado e não pago antes de 1/1/2013, pelo que tem de ser anulada a liquidação feita pela AT ao requerente relativa a essa quantia e respectivos juros.

14. Relativamente à quantia de € 34.509,34 de IVA facturado e relativo a créditos incobráveis, facturas essas que se venceram após 1/1/2013, mas antes de 1/1/2015, apenas é possível considerar a norma do art.º 78.º-A, n.º 4, al. b) do CIVA na qual se determina que apenas pode ser deduzido o IVA se “*b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*”.

Ora, já verificamos que a deliberação a que se refere o art.º 156.º do CIRE não é susceptível de homologação, pelo que, no caso de insolvência plena, ficariam os credores impossibilitados de proceder à regularização do IVA relativo a esses créditos incobráveis.

Porém, como já se referiu, ao erigir-se em pressuposto de regularização do IVA uma condição de verificação impossível (como a inexistente “homologação” da deliberação da Assembleia de Credores prevista no artigo 156.º do CIRE) ou de verificação eventual e contingente (a própria Assembleia de Credores ou a sentença de verificação e graduação de créditos), veda-se, na prática, o ajustamento do imposto a favor dos sujeitos passivos. Com a

agravante de que tal ocorre em situações de destacada e manifesta incobrabilidade, normalmente mais profunda do que aquela constatada quando são realizadas as Assembleias de Credores e/ou verificados e graduados os créditos para regular o concurso de credores, porque nestes casos ainda subsiste a expectativa de existir algum património que satisfaça e exceda as dívidas da massa insolvente para pagamento parcial aos credores.

Ora e repetindo o que atrás escrevemos, para ultrapassar as incongruências do regime de regularizações de IVA de créditos sobre devedores insolventes, deve entender-se que nas situações em que o processo de insolvência não pode fornecer o requisito legalmente exigido por não existir a “homologação” da deliberação da Assembleia de Credores prevista no artigo 156.º do CIRE ou essa Assembleia de Credores de apreciação do relatório, nem sequer existe, dada a insuficiência de património, acarretando a insolvência plena, deve integrar-se esta lacuna da lei com a equiparação ao regime das insolvências “decretadas de carácter limitado”, em que o IVA é recuperável logo com o decretamento da insolvência, mesmo após a redação da LOE2015.

Aliás, é também de afastar o argumento da AT de que a LOE2015 seria aplicável à relação tributária em discussão nos presentes autos, em virtude de a nova redação do artigo 78.º, n.º 7, alínea c) do Código do IVA revestir natureza interpretativa, projetando os seus efeitos para situações pretéritas, pois essa lei não refere em lugar algum que é interpretativa, pois até cria uma nova condição de regularização, questão que também já analisámos.

Deste modo, à regularização da importância de € 34.509,34 de IVA facturado e relativo a créditos incobráveis, facturas essas que se venceram após 1/1/2013, mas antes de 1/1/2015, deve aplicar-se a primeira parte da norma do art.º 78.º-A, n.º 4, al. b) do CIVA e considerar que é possível sua regularização nas mesmas condições das insolvências *decretadas de carácter limitado*.

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

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

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

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

Deste modo, procede também o pedido de anulação da liquidação da importância de € 34.509,34 de IVA facturado e relativo a créditos incobráveis, facturas essas que se venceram após 1/1/2013, mas antes de 1/1/2015, bem como dos juros a ela associado.

16. Face à procedência do alegado vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que consubstancia o conhecimento dos vícios de violação de lei substantiva e da alegada violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, errónea qualificação e quantificação da matéria colectável, violação de normas expressas do CIVA e das correspondentes normas da Directiva do IVA fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados pela requerente às liquidações nomeadamente os vícios de forma traduzidos na preterição de formalidades legais,

como sejam, a falta de fundamentação, violação do direito de audição prévia e violação das normas e princípios do RCPIT.

Do mesmo modo, sendo julgada procedente a anulação das liquidações efectuadas pela AT e notificadas à ora recorrente e por esta impugnadas, quer as liquidações de imposto em falta, quer as liquidações acessórias de juros compensatórios e moratórios, fica também prejudicado o conhecimento vícios imputados à exigência de juros compensatórios de erro sobre os pressupostos de imputação desses juros e quanto à exigência de juros moratórios de erro sobre os pressupostos de imputação desses juros e de falta de base legal.

IV. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:

O requerente peticiona ainda a condenação da requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados sobre a totalidade do reembolso devido – alíneas i), j), m) e n) dos factos provados - desde a data em que foram pagos as liquidações ora anuladas (*8 de Outubro de 2018*) até à data em que vier a ser reembolsado ao requerente o por este já pago, juros esses vencidos e vincendos, desde aquela data, calculados sobre a diferença entre o reembolso devido e o reembolso efetuado.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º nº 1 da LGT que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

No caso ora em apreciação, o erro que afeta a liquidação impugnada é exclusivamente imputável à requerida AT, que liquidou o imposto sem qualquer suporte factual ou legal, pelo que dúvidas não existem de que tem o requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

Portanto, tem o ora requerente direito a ser reembolsado relativamente à quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e n.º 1 do artigo 24.º do RJAT) e, ainda, a ser indemnizado pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela requerida, desde a data do pagamento da quantia, até reembolso, à taxa

legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Nesta quantia, incluem-se também os juros compensatórios e moratórios indevidamente liquidados ao ora requerente, nas liquidações ora impugnadas.

V. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de declaração de anulação de todas as liquidações de IVA impugnadas e mencionadas em i) e j), do elenco de factos provados, com todas as legais consequências.**
- b) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à requerente o montante de imposto e demais importâncias indevidamente pagas, nele se incluindo os juros compensatórios e moratórios, restituição a que acrescerão juros indemnizatórios nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril e**
- c) Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.**

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 529.692,10 (quinhentos e vinte e nove mil seiscientos e noventa e dois euros e dez cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 8.262,00 (oito mil duzentos e sessenta e dois euros), a cargo da Requerida, conforme condenação supra.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de setembro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo

Árbitro Presidente

(José Poças Falcão)

Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)

Árbitro Vogal

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)