

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 925/2019-T

Tema: IVA – Requisitos formais das facturas; Regularização de IVA.

DECISÃO ARBITRAL

Sumário:

I - O erro na menção da entidade adquirente e fornecedora de bens em facturas deve entender-se como sanado quando informações complementares permitem concluir que as facturas preenchem os requisitos substantivos para o exercício do direito à dedução de IVA;

II – Não há lugar a regularização do imposto, nos termos do artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA, em relação a operações tributáveis que não chegaram a realizar-se quando o sujeito passivo não efectua a prova de que o adquirente dos serviços tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto.

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a ilegalidade do ato tributário de indeferimento parcial do recurso hierárquico, apresentado contra o indeferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra

os actos de liquidação adicional de IVA, no valor global de € 503.329,03, relativos aos exercícios de 2002 a 2006, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.

2. Os fundamentos do pedido arbitral reportam-se a dois tipos de situações: o IVA deduzido pela Requerente, estando em causa € 210.520,78, e o IVA regularizado a seu favor, estando em causa € 291.136,50, que se subdivide em 5 situações distintas - A) clientes sem direito à dedução de IVA (€ 26.210,12); B) clientes que comprovadamente receberam a nota de crédito (€ 73.793,57); C) clientes que não receberam a factura nem a nota de crédito (€ 2.331,10); D) operações que não conferem direito à dedução (€ 86.661,38); E) facturas não enviadas a clientes, relativamente às quais a nota de crédito constitui mera anulação interna (€ 102.140,30).

3. A liquidação adicional de IVA, no valor total de € 210.520,78, resultou exclusivamente da desconsideração, pela Autoridade Tributária, do IVA dedutível em facturas relativas a aquisições de energia à B..., S.A., em 2003, mas que foram emitidas, em papel timbrado da C..., Lda., que entretanto se fundira com a B..., e na desconsideração subsequente das facturas rectificadas, com data de 2008, que tinham sido emitidas a favor da D... SA, que havia sucedido à Requerente.

4. Relativamente a regularizações supostamente indevidas, no valor de € 291.136,50, e quanto ao primeiro grupo constituído por clientes sem direito a dedução, estão em causa três tipos de entidades distintas: entidades isentas – art. 9.º CIVA (E..., F..., G..., Lda., H... CRL, I..., J...; entidades isentas – art. 53.º CIVA (K...), entidades sem registo de actividade (L...).

5. Em qualquer desses casos, as empreitadas contratualizadas não foram realizadas nos termos previstos, tendo sido reduzido o seu custo (E...) ou foram canceladas (H..., CRL, I..., G..., Lda., F..., S.A., J..., K... e L..., pelo que a Requerente emitiu nota de crédito e restituiu ao seu cliente o montante pago em excesso ou indevidamente pago e pela conjugação do extracto contabilístico e da nota de crédito comprova-se que o valor do IVA correspondente foi reembolsado.

6. Quanto aos clientes que comprovadamente receberam as notas de crédito, no montante global de € 73.793,57 (M..., Lda., N..., S.A., O..., Lda, Câmara Municipal de ..., P...), em que ocorreu o cancelamento das empreitadas, os clientes assinaram e devolveram as notas de crédito, comprovando-se pelas notas de crédito e os extractos contabilísticos que a Requerente deu a conhecer ao cliente a regularização da situação e procedeu ao reembolso do IVA. Relativamente à P..., a Requerente alega que o fax por ela enviado em 25 de Março de 2008, declarando que nunca recebeu a nota de crédito, nenhuma correspondência tem com serviços prestados ou facturados, decorrendo da nota de crédito enviada que a regularização devida em sede de IVA é de € 4134,97.

7. Relativamente ao “cliente que não receberam a factura nem a nota de crédito (Q..., S.A.), cuja empreitada contratada com a Requerente foi cancelada, decorre das notas de débito e de crédito e dos movimentos de débito e crédito do mesmo montante que foi inteiramente reembolsado do montante em causa (€ 13.431,56), tendo sido igualmente reembolsado do montante pago em sede de IVA € 2.332,10).

8. Quanto às operações que não conferem direito à dedução (€ 86.661,38), trata-se de empreitadas contratualizadas com a Câmara Municipal de ... (duas), a Câmara Municipal de ... e a Câmara Municipal de ..., que não chegaram a realizar-se e relativamente às quais a Requerente emitiu notas de crédito, decorrendo dos extractos de contabilidade que houve reembolso total quer do imposto quer do valor total da empreitada.

9. Em relação a “notas de crédito que constituem mera anulação da factura que não foi enviada ao cliente”, num total de € 102.140,30, respeitantes aos clientes R..., ...- S..., S.A., Condomínio do prédio sito na Av., T..., Lda., U..., V..., W..., S.A., X..., Y..., S.A., Sociedade Z..., Lda., AA..., S.A., BB..., S.A., CC..., S.A., DD..., EE..., FF..., trata-se de notas de crédito destinadas a anular facturas relativas a operações que foram registadas contabilisticamente por lapso, e não chegaram a realizar-se, constituindo mera documentação interna.

10. A liquidação adicional de IVA por efeito da desconsideração do direito à dedução em relação às facturas que, por lapso, indicavam como fornecedor a C..., que tinha sido objecto de fusão com a B..., e que foram rectificadas, mas emitidas em nome da D... (não da Requerente), viola o disposto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, então vigente, e nos artigos 19.º e ss do Código do IVA.

11. Em todos os casos em que houve liquidação de IVA nas notas de débito emitidas aos clientes, relativamente a operações que foram anuladas, a Requerente demonstrou que reembolsou sempre o seu cliente do imposto, nos casos em que chegou a haver pagamento, pelo que a Autoridade Tributária, recusando a regularização do IVA a seu favor, violou o disposto no n.º 2 do artigo 71.º do Código do IVA (actual 78.º), que permite, nos casos em que a operação for anulada ou reduzido o seu valor tributável que 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.

12. Em relação a operações que não chegaram a realizar-se, em que não havia lugar ao direito à dedução, e em que, por conseguinte, os adquirentes dos serviços não poderiam deduzir o IVA que estivesse em causa, a exclusão do direito da Requerente à regularização do IVA em seu favor excede de forma desproporcionada os fins visados pelo n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, que determina que “quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação.

13. Nos casos em que foram anuladas as operações e se comprova que o cliente recebeu a nota de crédito para reembolso do valor que tenha sido pago e do IVA incorrido, não há fundamento legal para a liquidação de imposto, ocorrendo a violação do disposto nos n.ºs 2 e 5 do artigo 78.º do Código do IVA.

14. Em relação a clientes que não receberam a nota de crédito nem a nota de débito, mas que se demonstra através dos movimentos de débito e crédito constantes dos registos contabilísticos da Requerente, que os montantes em causa foram reembolsados por virtude da anulação da empreitada, a liquidação de imposto viola o disposto nos n.ºs 2 e 5 do artigo 78.º do Código do IVA.

15. A exclusão do direito à regularização do IVA liquidado por erro contabilístico, no tocante a operações que não se chegaram a realizar, viola de forma desproporcionada os fins tidos em vista pelo n.º 5 do artigo 71.º (actual 78.º) do Código do IVA.

16. A liquidação de IVA relativamente as notas de crédito que constituem uma mera anulação da factura que não chegaram a ser enviadas ao cliente, e que respeitam a operações que não foram realizadas, implica a violação do disposto nos n.ºs 2 e 5 do artigo 78.º do Código do IVA.

17. Os actos impugnados incorrem ainda em erro sobre os pressupostos da responsabilidade por juros compensatórios e conseqüente violação dos artigos 89.º do Código do IVA, 35.º e 59.º, n.º 2 da LGT.

18. Autoridade Tributária, na sua resposta, refere que, como resulta da decisão de deferimento parcial do recurso hierárquico (página 26), duas das liquidações adicionais de IVA impugnadas (n.ºs ... e...) encontram-se anuladas, pelo que, em caso de procedência do pedido, apenas pode haver lugar a anulação parcial, sob pena de excesso de pronúncia.

19. Quanto à matéria em discussão, remete para explicitação da matéria de direito vertida na decisão do recurso hierárquico e na contestação apresentada no processo de impugnação judicial que correu termos no Tribunal Tributário de Lisboa.

20. No seguimento do processo, por despacho arbitral de 4 de Setembro de 2020, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações.

21. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 18 de Março de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades, nem foram invocadas excepções.

Cabe apreciar e decidir.

III.1. Matéria de facto

22. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

G) Em 2007, a Requerente foi incorporada na D...;

H) A empreitada inicial contratada com o particular E..., respeitante à construção de um ramal, no montante de € 39.306,76, não foi realizada nos termos previstos, com redução do custo inicial, tendo a Requerente emitido uma nota de crédito no valor de € 7.772,44, com IVA incluído (doc. n.º 10);

I) A Requerente emitiu notas de crédito à H..., CRL, no montante de € 14.168,64 (doc. n.º 11), a I..., no montante de € 11.844,94 (doc. n.º 12), à G..., Lda., no montante de € 15.282,49 (doc. n.º 13), à F..., S.A., no montante de € 31.854,56 (doc. n.º 14), a K..., no montante de € 24.505,42 (doc. n.º 15), a L..., no montante de € 25.507,994 (doc. n.º 16) e ao J..., no montante de € 34.486,20 (doc. n.º 17).

J) As notas de crédito incluíam o valor do IVA e destinaram-se a anular facturas emitidas pela Requerente relativamente à construção de ramais de electricidade que não chegaram a ser realizados.

L) A Requerente emitiu notas de crédito a favor de M..., Lda. (doc. n.º 18), no valor de € 18.458,63, N..., S.A., no valor de € 106.945,30 (docs. n.º 19 a 21), O..., Lda., no valor de € 23.421,66 (doc. n.º 22), Câmara Municipal de ..., no valor de € 75.227,42 (doc. n.º 23), e P..., no valor de € 25.897,97 (doc. n.º 24);

M) As notas de crédito incluíam o valor do IVA e destinaram-se a anular facturas emitidas pela Requerente relativamente a empreitadas que foram canceladas;

N) A M... Lda. recebeu a 2.ª via da nota de crédito, emitida em 19 de Novembro de 2002, e devolveu-a assinada à Requerente no dia 25 de Março de 2008 (doc. n.º 18);

P) A N..., S.A. recebeu e assinou a nota de crédito emitida a seu favor em 17 de Setembro de 2003 (cf. doc. n.º 19);

O) A Câmara Municipal de ... enviou à Requerente um fax, em 30 de Abril de 2008 em que menciona ter recebido a nota de crédito n.º 0600001397, emitida a 8 de Janeiro de 2003, no valor de € 75.227,42 (cf. doc. n.º 23);

Q) A Requerente emitiu nota de débito em 4 de Julho de 2005, no valor de € 13.431,56, bem como uma nota de crédito no mesmo valor, em 27 de Setembro de 2005, a favor de Q..., que incluíam o IVA (cf. doc. n.º 25);

R) A nota de crédito destinava-se a anular factura emitida pela Requerente relativamente a empreitada de construção que foi cancelada (cf. doc. n.º 25);

S) O cliente Q..., S.A. enviou à Requerente um fax, datado de 25 de Março de 2008, em que declara não ter recebido as notas de débito e de crédito (cf. doc. n.º 25);

T) A Requerente emitiu duas notas de crédito a favor da Câmara Municipal de ..., no valor unitário de € 48.652,42 (docs. 26 e 27), e notas de crédito a favor da Câmara Municipal de ..., no valor de € 420.408,20 (doc. n.º 28), e a favor da Câmara Municipal de..., no valor de € 23.059,85, que incluíam o IVA (doc. n.º 9);

U) As notas de crédito destinaram-se a anular facturas emitidas pela Requerente relativamente a empreitadas que foram canceladas (docs. mencionados na alínea anterior);

V) A Requerente emitiu notas de crédito a favor da R..., a 5 de Julho de 2002, no valor de € 13.550,28 (cf. doc. n.º 30), S..., S.A., a 10 de Janeiro de 2003, no valor de € 17.244,84 (doc. n.º 32), Condomínio do prédio sito na Av. ..., a 4 de Julho de 2003, no valor de € 15.712,59 (doc. n.º 33), T..., Lda., a 10 de Agosto de 2002, no valor de € 17.313,44 (doc. n.º 35), U..., a 3 de Abril de 2003, no valor de € 25.750,65 (doc. n.º 36), V..., a 6 de Maio de 2003, no valor de € 24.495,14 (cf. doc. n.º 37), W..., S.A., a 19 de Agosto de 2003, no valor de € 106.006,84 (doc. n.º 38), X..., a 5 de Novembro de 2003, no valor de € 66.012,63 (doc. n.º 39), Y..., S.A., a 5 de Novembro de 2003, no valor de € 53.465,28 (doc. n.º 40), Z..., Lda., a 7 de Janeiro de 2003, no valor de € 32.547,30 (doc. n.º 41), AA..., S.A., a 13 de Janeiro de 2004, no valor de € 14.653,35 (doc. n.º 42), BB..., S.A., a 28 de Setembro de 2004, no valor de € 10.919,44 (cf. doc. n.º 43), CC..., S.A., a 31 de Outubro de 2004, no valor de € 137.510,4 (cf. doc. n.º 44), DD..., a 28 de Março de 2005, no valor de € 14.129,85 (cf. doc. n.º 45), EE... , a 19 de Maio de 2005, no valor de € 12.850,26 (cf. doc. n.º 46), FF..., a 13 de Julho de 2005, no valor de € 41.029,58 (cf. doc. n.º 47);

X) As notas de crédito incluíam o IVA e destinaram-se a anular facturas que não chegaram a ser enviadas aos clientes e respeitavam a empreitadas que foram canceladas (cf docs. referidos na antecedente alínea V);

Z) A decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico a que se refere a antecedente alínea C) encontra-se fundamentada nos seguintes termos:

4.3.2 - Apreciação dos Argumentos da recorrente

Como já foi referido no ponto 4. 1, a recorrente repete, no essencial, os argumentos já apreciados Reclamação Graciosa.

A análise de todos os elementos constantes do processo, como sejam o Relatório da Inspeção Tributária, a Informação da Reclamação Graciosa, bem como outros elementos disponíveis nos serviços, conduz-nos às seguintes conclusões:

4.3.2.1 - O facto de a Inspeção Tributária ter solicitado as relações de fornecedores em suporte informático, referentes aos meses de Maio de 2002 a Fevereiro de 2006, no âmbito da análise interna do pedido de reembolso de IVA referente a Fevereiro de 2006, não se traduziu em nenhuma exigência desproporcional, nem teve qualquer intenção de prejudicar a ora recorrente, antes destinava-se a facilitar a compilação de tão elevado número de elementos, tendo em atenção os períodos que se encontravam em apreciação (44 no total).

Não pode ser imputada à Inspeção Tributária a responsabilidade pelo facto de, na compleição das referidas relações de fornecedores, terem sido cometidos erros que originaram as liquidações adicionais contestadas no presente recurso.

4.3.2.2. Por outro lado, não entendemos a alegação da recorrente de que a reclamação graciosa foi apreciada sem a profundidade adequada, tanto mais que não especifica quais os elementos apresentados conjuntamente com a petição que não mereceram uma análise apropriada, que justificasse a apresentação do presente recurso hierárquico.

Recordemos que, face à redacção da alínea e) do artigo 69.º do CPPT, os elementos probatórios se limitam aos documentos apresentados e aos elementos disponíveis nos serviços, pressupondo-se que, no caso em apreciação, a Direcção de Finanças de Lisboa não considerou útil a realização de qualquer diligência complementar, nem tal necessidade foi identificada no articulado da petição em análise.

4.3.2.3. Facturas emitidas por fornecedor que entregou DP e pagou IVA ao Estado

4.3.2.3.1. A recorrente pretende que lhe seja permitida a dedução de IVA incluído em facturas emitidas em papel timbrado e com elementos de identificação da “C..., Lda”, durante o ano de 2003, sendo certo que já havia cessado a actividade em 19/12/2002 perdendo desse modo a natureza de sujeito passivo.

O direito à dedução encontra-se previsto no Código do IVA, designadamente nos artigos 19.º e 22.º, que interessam especialmente para a análise da situação em apreço.

Concretamente, a alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA determina que os sujeitos passivos deduzam o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

Por outro lado, o artigo 22.º do CIVA aborda o momento em que o imposto é dedutível, estipulando que o direito à dedução nasce no momento em que o imposto se torne exigível face ao estabelecido nos artigos 7.º e 8.º do Código.

O n.º 2 do artigo 22.º acrescenta ainda que a dedução deve ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, sem prejuízo de a dedução poder efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que tiverem sido emitidas, caso a recepção tiver lugar em período diferente da respetiva emissão de acordo com o estipulado n.º 3 do mesmo artigo.

Portanto, de acordo com os artigos anteriormente citados, designadamente o artigo 19º do CIVA, verifica-se que a dedução do imposto contido nas faturas da “C..., Lda,” foi indevida, pois à data da dedução já havia ocorrido a fusão daquela por incorporação na “B..., SA”, conforme Documento n.º 1 junto ao Recurso Hierárquico.

O facto de, em Janeiro de 2008, o fornecedor de eletricidade ter tentado corrigir o erro praticado no ano de 2003, reforça o entendimento acolhido pela Inspeção Tributária e depois confirmado na apreciação da Reclamação Graciosa, de que as faturas iniciais não permitiam o exercício do direito à dedução, em virtude de não satisfazerem os requisitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 19º do Código do IVA, quando estipula que “Para apuramento do imposto devido os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuarem: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.”

No entanto, a fatura n.º 10001/2008, de 02/01/2008, emitida pelo fornecedor da eletricidade, a B..., SA, indica como cliente a D..., SA, NIPC - ...(Anexo 3 da Reclamação Graciosa), pelo que apenas este sujeito passivo poderia contabilizar e deduzir o imposto liquidado, no período em que o documento foi recebido, conforme refere o n.º 2 do artigo 22º, do CIVA, anteriormente citado.

4.3.2.4 - Faturas emitidas por sujeitos passivos com a atividade cessada

4.3.2.4.1 - Nos pontos 11º a 19º do presente Recurso o sujeito passivo pretende a anulação do IVA corrigido, referente a fornecedores com a atividade cessada que terão emitido faturas em data anterior a disponibilização da consulta, no Portal das Finanças.
da sua situação fiscal.

A fundamentação utilizada pela inspeção tributária para a referida correção baseou-se no n.º 11 do artigo 22º do Código do IVA que, no entanto, não é aplicável a situação em análise nem segue a doutrina administrativa emanada desta Direção de Serviços.

Abrigo do artigo 53º do CIVA, mas que, simultaneamente, praticaram operações tributáveis em que liquidaram imposto.

Por outro lado, no ponto 17º do presente recurso a recorrente refere a possibilidade de alguns dos fornecedores terem sido cessados oficiosamente, fazendo a administração tributária a reportar tal situação a uma data “que até pode ser muito anterior”.

Embora tal faculdade da administração tributária tenha enquadramento legal no n.º 2 do artigo 34º do CIVA, este procedimento apenas é adotado quando o sujeito passivo em questão não tenha entregue as Declarações Periódicas, bem como as Declarações de Rendimento, durante os dois anos anteriores, trazendo pressupor a intenção da não realização de operações tributáveis.

Porém, a possibilidade de indeferir o pedido de reembolso por parte da administração tributária, conferida pelo n.º 11 do artigo 22º, anteriormente referido, é distinta de cortar o direito à dedução do IVA incluído em facturas emitidas por sujeitos passivos com a atividade suspensa ou cessada, sem que a Inspeção Tributária neste último caso, desenvolva diligências com vista ao esclarecimento de eventuais dúvidas acerca da substância das operações incluídas nas faturas.

Assim, no sentido de averiguar se, do conjunto de 35 fornecedores cessados, cujo IVA deduzido, no montante de 46.054,21 €, foi objeto de correção, e que integra o Anexo I ao Relatório da Inspeção Tributária (a folhas 19 a 28 dos autos), procedeu-se a uma análise da sua situação tributária, a data da emissão dos documentos (Anexo n.º 1).

Os referidos fornecedores integram igualmente o Anexo 5 a Reclamação Graciosa (folhas 203 a 208), e da verificação efetuada detetaram-se as seguintes situações:

- a) **10 (Dez) fornecedores cessados oficiosamente, em que as faturas foram emitidas anteriormente à atualização da nova situação no cadastro IVA.**

Os seguintes fornecedores emitiram faturas ou documentos equivalentes num período em que uma consulta ao Cadastro do IVA indicaria que eram sujeitos passivos.

- d) **3 (Três) fornecedores cessados, enquadrados como isentos ao abrigo do artigo 53º do CIVA**

Este grupo de fornecedores, apesar de se encontrarem cessados a data da emissão das faturas, estavam isentos ao abrigo do artigo 53º do Código, pelo que não deviam liquidar IVA.

NIF	FORNECEDOR
...	GG...
...	HH...
...	II...

- e) **4 (Quatro) fornecedores considerados cessados pela Inspeção Tributária, mas que as datas da emissão das faturas eram sujeitos passivos**

Neste caso, não existiam motivos para a correção ao IVA dedutível, incluído no pedido de reembolso, dado que apesar de a A... ter deduzido o IVA em declaração periódica diferente da data da emissão das faturas, estas foram emitidas durante o período em que o fornecedor ainda não tinham cessado a atividade.

NIF	FORNECEDOR
...	JJ...
...	KK...
...	LL..., SA
...	MM..., Lda.

- f) **8 (Oito) fornecedores que emitiram faturas em períodos em que se encontravam cessados**

Estes fornecedores encontravam-se efetivamente cessados, emitindo simultaneamente faturas, cujo IVA foi contabilizado e deduzido pela A... .

NIF	FORNECEDOR
...	NN...
...	OO...
...	PP...
...	QQ...
...	RR...
...	SS...
...	TT..., Lda.
...	UU..., SA.

Retificação do IVA, além de nota de devolução e fotocópia da nota de crédito, após assinatura e carimbo do adquirente.

De acordo com o n.º 5 da referida instrução administrativa, a regularização do imposto sem que o sujeito passivo tenha na sua posse confirmação escrita do seu cliente da receção da Nota de Crédito, torna a dedução/retificação do imposto indevida, por não se encontrarem preenchidos os requisitos estabelecidos no n.º 5 do artigo 78º do CIVA

4.3.2.5.2 – Cliente sem direito à dedução – 24.838.89€

Apesar de alguns dos clientes terem um enquadramento em sede de IVA (isentos ao abrigo do artigo 53º ou artigo 9º, ou até mesmo particulares), que os dispensa da entrega de Declarações Periódicas, tal situação não desobriga a recorrente de cumprir o disposto no n.º 5 do artigo 78º do CIVA designadamente de que os clientes nesta situação foram reembolsados da importância do imposto, evitando assim o locupletamento.

Porém, uma análise aos documentos incluídos no anexo 7 da Reclamação Graciosa permite concluir que lhe assiste razão na regularização de 4.134,97 €, efetuada na Declaração Periódica de Julho de 2004, já que o seu cliente indicou, em 25/03/2008, que não havia recebido quer a Nota de Débito quer a Nota de Crédito que a anula (folhas 327 a 331 dos autos da Reclamação Graciosa)

4.3.2.5.3 – Comprovativo que o cliente recebeu a Nota de Crédito – 74.611,96 €

Também nesta rubrica a recorrente apresentou, em sede de Reclamação Graciosa diversos documentos integrando o seu Anexo nº 7, comprovando que à data da regularização do IVA, tinha na sua posse prova de que o adquirente era conhecedor da regularização do imposto, ou fora reembolsado no montante do IVA incluído na nota de crédito, como seja o caso das seguintes situações.

PERÍODO	NIPC	NOME	MONTANTE	FOLHAS	OBESRVAÇÕES
05.09	...	VV..., LDA.	1.947,02	374 A 380	Fotocópia de Cheque e Extrato Bancário
05.10	...	WW...	3.005,34	383 a 389	Fotocópia de Cheque e Extrato Bancário
	TOTAL		4.953,36		

Neste grupo de documentos, apenas num deles existe evidência de que o cliente (Município da ...) devolveu o original da fatura, relacionada com o Nota de Crédito nº 504000315714, de 30/12/2004 com IVA regularizado no montante de 18.440,25 €, conforme se pode verificar a folhas 334 a 346 do Anexo 7.

Quando aos restantes, é irrelevante que as operações faturadas não confirmam o direito à dedução, atendendo ao fato de o mecanismo introduzido pelo nº 5 do artigo 78º do CIVA se destinar a conter a fraude e a evasão fiscal, além de pretender prevenir o enriquecimento sem causa.

4.3.2.5.6 – Nota de Crédito constitui mera anulação da fatura, que não chegou a ser enviada ao cliente – 185.956,07 €

Muitas das faturas apresentadas nesta rubrica constituem “2ªs Vias”, não tendo sido apresentado evidencia de que as Notas de Crédito emitidas constituem movimentos meramente internos para a anulação de faturas que não chegaram a ser remetidas aos clientes.

Porém assiste razão à recorrente no caso da Nota de Crédito n.º 504000334807, de 28/03/2005, que continha IVA no montante de **1.677,51 €**, emitida para o cliente XX..., dado que existe evidência de que a A... reembolsou o destinatário da totalidade da Nota de Crédito, através do envio de cheque emitido e seu nome e descontado no extrato bancário do emitente (folhas 352 a 362 do Anexo 7).

4.3.2.6 – Em resumo, de acordo com o descrito no anterior ponto 4.3.2.4 (sujeitos passivos cessados) bem como no ponto 4.2.3.5 referente à análise dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, como Anexo nº 7 ao procedimento de Reclamação Graciosa e resumidos no Documento 5, junto ao presente Recurso Hierárquico, assiste razão à recorrente nas situações referidas, pelo que as Liquidações Adicionais deve ser corrigidas nos montantes seguintes:

PERÍODO	LIQUIDAÇÃO ADICIONAL N.º	REGULARIZAÇÃO ACEITE – ARTº 78º	S.P. “CESSADOS ”	TOTAL
0205	...	0,00	1.703,07	1.703,07
0206	...	0,00	6.635,19	6.635,19
0207	...	0,00	1.020,79	1.029,70
0208	...	0,00	4.356,02	4.356,02
0209	...	0,00	3.675,26	3.675,26
0210	...	0,00	958,93	958,93
0211	...	9.587,73	2.288,35	11.876,08
0212	...	0,00	2.604,80	2.604,80
TOTAL DE 2002		9.587,73	23.251,41	32.839,14
0301	...	0,00	753,86	753,86
0302	...	0,00	794,19	794,19
0303	...	0,00	957,96	957,96
0304	...	0,00	514,44	514,44
0305	...	0,00	693,80	693,80
0306	...	41.809,05	1.637,25	43.446,30

0307	...	0,00	1.378,50	1.378,50
0308	...	0,00	969,86	969,86
0309	...	0,00	669,25	669,25
0310	...	0,00	313,23	313,3
0311	...	0,00	756,42	756,42
0312	...	0,00	5.323,46	5.323,46
TOTAL DE 2003		41.809,05	14.762,22	56.571,27
0401	...	0,00	336,16	336,16
0402	...	0,00	480,23	480,23
0403	...	0,00	496,53	496,53
0404	...	0,00	2.337,93	2.337,93
0406	...	0,00	777,49	777,49
0407	...	4.134,97	385,37	4.520,34
0408	...	0,00	132,36	132,36
0409	...	0,00	528,75	528,75
0410	...	0,00	95,85	95,85
0411	...	0,00	395,98	395,98
0412	...	18.440,58	0,00	18.440,58
TOTAL DE 2004		22.575,55	5.966,65	28.542,20
0501	...	0,00	583,09	583,09
0502	...	0,00	796,92	796,92
0503	...	1.877,51	205,79	1.883,30
0504	...	0,00	246,45	246,45
0505	...	0,00	241,68	241,68
0509	...	1.947,02	0,00	1.947,02
0510	...	3.006,34	0,00	3.006,34
TOTAL DE 2005		6.630,87	2.073,93	8.704,80

5 - CONCLUSÕES

Em face da análise dos documentos constantes do presente Processo, designadamente o Relatório da Inspeção Tributária e a informação da Reclama Graciosa, propõe-se o deferimento parcial do solicitado pelo sujeito passivo, de acordo com o entendimento expresso nos pontos 4.3.2.4 e 4.3.2.6 do Capítulo anterior, nos montantes seguintes:

PERÍODO	LIQUIDAÇÃO ADICIONAL Nº	MONTANTE INICIAL – IVA	IVA ANULADA NA REC. GRACIOSA	MONTANTE DE IVA CORRIGIDO	IVA ACEITE NO RECURSO HIERÁRQUICO	LIQ. ADICIONAL CORRIGIDA
200205	...	8.491,24	2.116,29	6.374,95	1.703,07	4.671,88
200206	...	14.839,70	6.852,88	7.986,82	6.635,19	1.1351,63
202007	...	12.592,79	9.359,80	3.232,99	1.029,79	2.203,20
202008	...	11.817,19	4.438,20	7.378,99	4.356,02	3.022,97
200209	...	07285231	15.745,55	3.923,15	11,822,40	8.147,14
200210	...	5.830,22	4.871,29	958,93	958,93	0,00
200211	...	21.620,26	9,218,84	12.401,42	11,876,08	525,34
200212	...	45.070,80	8.446,80	36.624,00	2.604,80	34.019,20
200301	...	33.453,46	84,74	33.368,72	753,86	32.614,86
200302	...	39.721,23	1.270,91	38,450,32	794,19	37.656,13
200303	...	31.465,69	812,44	30.653,25	957,96	29,695,29
200304	...	34.238,51	388,04	33.850,47	514,44	33.336,03
200305	...	37.881,57	184,92	37.696,65	693,80	37.002,85
200306	...	69.942,74	493,14	69.449,60	43.446,30	26.003,30
200307	...	8.086,94	641,14	7.445,80	1.378,50	6.067,30
200308	...	42.438,71	114,62	42.324,09	969,86	41.354,23
200309	...	55.514,75	2.411,18	53.103,57	669,25	52.434,32
200310	...	1.445,69	684,16	761,53	313,23	448,30

200311	...	74.820,67	43.657,83	31.162,84	756,42	30.406,42
200312	...	76.943,37	785,13	76.156,24	5.323,46	70.834,78
200401	...	10.798,50	72,96	10.725,54	336,16	10.389,38
200402	...	538,97	58,74	480,23	480,23	0,0
200403	...	6.572,75	5.936,60	636,15	496,53	139,62
200404	...	112.667,2 9	110.216,4 6	2.450,83	2.337,93	112,90
200405	...	341,70	153,93	187,77	0,00	187,77
200406	...	3.571,83	389,16	3.182,67	777,49	2.405,18
200407	...	10.914,00	22,86	10.891,14	4.520,34	6.370,80
200408	...	12.135,13	341,72	11.793,41	132,36	11.661,05
200409	...	88.666,63	86.150,48	2.518,15	528,75	1.989,40
200410	...	22.112,54	0,61	22.111,93	95,85	22.016,08
200411	...	444,47	39,94	404,53	395,98	8,55
200412	...	18.539,30	22,97	18.516,33	18.440,58	75,75
200501	...	68.218,83	510,19	67.708,64	583,09	67.125,55
200502	...	1.703,74	834,48	869,26	796,92	72,34
200503	...	7.798,98	621,98	4.177,00	1.883,30	2.293,70
200504	...	801,75	510,47	291,28	246,45	44,83
200505	...	3.078,37	784,97	2.293,40	241,68	2.051,72
200506	...	8.962,20	3.218,31	5.743,89	0,00	5.743,89
200507	...	30.713,86	22.622,17	8.091,89	0,00	8.091,69
200508	...	1.556,13	1.553,77	2,36	0,00	2,36
200509	...	10.945,45	3.979,23	6.966,22	1.947,02	5.019,20
200510	...	7.826,64	550,71	7.275,93	3.006,34	4.269,59
200511	...	7.932,96	3.271,82	4.661,14	0,00	4.661,14
200602	...	24.667,30	20.107,93	4.559,37	0,00	4.559,37
TOTAL		1.100.472, 40	362.727,9 6	737.744,44	126.657,41	611.087,0 3

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º, nº 1 da LGT, entendemos que apenas são devidos quanto à correção de 46.054,21 €, referente a sujeitos passivos considerados cessados pela Inspeção Tributária. Nas restantes situações, o pedido não tem suporte legal, em virtude de as correções processadas terem tido origem no desrespeito das normas tributárias, tendo o sujeito passivo apenas corrigido parte das irregularidades (com a apresentação de documentos essenciais), em sede de reclamação graciosa, além de, simultaneamente, ter reconhecido a prática de erros “*na gravação do NIF dos fornecedores*”, assim como confirmou a insuficiência de documentação exibida, em matéria de Notas de Crédito, no decorrer da ação inspetiva.

Atendendo a que o sujeito não apresentou elementos novos, relativamente aos aplicados no procedimento da reclamação graciosa, sou de opinião que não se justifica a notificação para ao exercício do Direito de Audição, previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária,

III.2. Factos não provados

23. Não se encontra provado que E..., a H..., CRL, I..., a G..., Lda., a F..., S.A., K..., L... e ao J..., tenham tomado conhecimento das notas de crédito a que se referem as alíneas H) e I) da matéria de facto ou que tenham sido reembolsados do imposto.

24. Não se encontra provado que O..., Lda. e P..., tenham tomado conhecimento das notas de crédito a que se refere a alínea L) ou que tenham sido reembolsados do imposto.

III.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

25. O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pelo TAF do Porto.

III.4. Matéria de direito

29. No que se refere à “primeira” parte, relativa a “IVA deduzido pela Requerente”, alega a mesma que, apesar da “desconsideração, pela Inspecção Tributária, do IVA dedutível contido em facturas de produção de energia, passadas à Requerente na forma legal, em 2003 (cf. doc. n.º 9, páginas 3 a 24 facturas n.ºs 7/2003 a 18/2003)”: i) “A ora Requerente, em 2003, realizou essas aquisições à , S.A. (adiante «B... »), sendo, porém, as correspondentes facturas emitidas, nesse ano 2003, em papel timbrado da C..., Lda.”; que ii) “Este facto explica-se [...] porque a C... tinha acabado de se fundir na B...”; que iii) apesar da “produção dessa energia foi, portanto, facturada à Requerente em 2003 ainda em papel da C... e com os dados desta, numa altura em que, na verdade, já só existia a B...”, “a Requerente realizou efectivamente essas aquisições que lhe foram facturadas, i.e., as operações existiram na realidade – disso nunca houve dúvidas nem a Administração alguma vez o questionou – para a realização das suas operações tributáveis.”; que iv) “imposto liquidado nessas facturas foi inscrito nas declarações periódicas de IVA do fornecedor, e feita a sua entrega nos cofres do Estado (cf. doc. n.º 7, anexo 3, bem como doc. n.º 8).”; que v) “Com vista a sanar o lapso, em 2 de Janeiro de 2008, a B... (que sucedera à C...), emitiu uma declaração expressa na sua factura n.º 10001/2008, de que esta se destinava «apenas e só a corrigir as facturas n.ºs 7 a 18 de 2003 emitidas por lapso com os dados da sociedade C..., Lda., em vez da B..., S.A., sendo que aquela, a essa data, já tinha sido fundida nesta”; que vi) pelo facto de “em 2007 o património da Requerente relativo à actividade [...] em causa nos presentes autos, havia sido incorporado na D..., por fusão”, a “B...dirigiu esse documento à D... SA (e não à Requerente, destinatária das facturas iniciais rectificadas) o que se mostraria incongruente, mas não o foi senão na aparência, visto que, entretanto, aquela empresa (D...) sucedera à Requerente.”; que vii) “é incontroverso que a Requerente adquiriu os bens constantes das citadas facturas 7 a 18 de 2003, que o fornecedor inscreveu o imposto nas suas declarações periódicas e cumpriu a respectiva obrigação de pagamento.”; e que viii) “não [se] compreende [...] a absoluta prevalência atribuída, pela Requerida, a um lapso formal [facturas de fornecedores com “NIF cessado” (cf. doc. n.º 4 e doc. n.º 6)] sobre todas as normas e princípios estruturantes do imposto, ao contrário do que uma apreciação rigorosa devia ditar nas circunstâncias descritas”.

30. Antes de passarmos à “segunda” parte, convém assinalar os argumentos apresentados pela Requerida a respeito desta “primeira” parte. A Requerida, na sua resposta (à “primeira” parte, mas também à “segunda”), limita-se a afirmar que: “quanto à matéria em discussão nos autos, remete-se para explicitação da matéria de direito vertida quer na decisão do recurso hierárquico quer na Contestação da RFP apresentada no processo de impugnação judicial acima melhor identificado e respetiva informação a esta anexa, e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos.”

31. Lendo os autos do referido recurso hierárquico, neles se reproduz a posição da AT de que, “Muito embora o sujeito passivo tenha alegado que o seu fornecedor «C..., Lda.» foi absorvido pela «B..., S.A.», as facturas contabilizadas, cujo IVA foi objecto de dedução, não cumpriam com os requisitos do n.º 5 do artigo 35.º (actual 36.º) do Código do IVA quanto à identificação do fornecedor dos bens, não podendo assim a reclamante exercer o respectivo direito, nos termos do n.º 2 do artigo 19.º do mesmo normativo. O facto de a «B..., S.A.» ter emitido uma factura em 2008, em que figura como cliente a «D..., S.A.», com o intuito de corrigir as anteriores facturas n.º 7 a 18, de 2003, emitidas pela «C..., Lda.», não altera em nada a correcção da Inspeção Tributária, tendo em conta que, face à redacção do n.º 1 do artigo 22.º, o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido nos artigos 7.º e 8.º do mesmo Código.”

32. Justifica-se, por um princípio de ordenação lógica dos assuntos aqui em análise, proceder à análise desta “primeira” parte, tendo em conta os argumentos apresentados pelas partes e sumariamente supra assinalados.

33. Como bem se refere, por exemplo, na Decisão arbitral de 11/3/2019, proferida no proc. n.º 379/2018-T, “se alguns vícios decorrentes da omissão ou insuficiência da informação a constar das faturas podem ser supridos por informação complementar, todavia, ela deve incluir necessariamente os elementos que permitam o controlo sobre o serviço prestado, sobre a localização, sobre o tempo a que respeita e qual a quantidade e a quem foi prestado. Como decidiu o STA, «no âmbito do contrato de prestação de serviços as partes usarão do rigor que

lhes aprovar, no que à medição diz respeito, mas para obterem a dedução do imposto sobre o valor acrescentado faturado as faturas não-de permitir reconstituir que serviço foi prestado e qual o seu custo» (Ac. STA, Proc. 1141/2016, de 04/10/2017).” Com efeito, o que está em causa é saber se, no caso dos presentes autos, esses elementos necessários estão presentes ou não na supra mencionada factura de 2008, a qual visou corrigir as anteriores facturas n.ºs 7 a 18, de 2003, emitidas pela C..., Lda..

34. Embora – e citando novamente a Decisão arbitral referida – seja “pacífico o entendimento de que o incumprimento ou o deficiente cumprimentos das regras estabelecidas nas normas em questão sobre os elementos que devem constar nas faturas, por serem de natureza formal, não implicam necessariamente o afastamento do direito à dedução ou mesmo ao reembolso”, torna-se necessário verificar se a factura em causa permite à AT aperceber-se da realidade material subjacente à prestação de serviços documentada e se em relação a ela pode exercer os seus poderes de fiscalização, determinar a taxa e proceder à cobrança.

35. Tal significa, por outras palavras, verificar se existe omissão, falta ou insuficiência de elementos que impeça a verificação dos requisitos substanciais tendo em vista o controlo do imposto em causa. E significa, também, que as facturas com falta de requisitos formais podem ser complementadas com informação que forneça os elementos concretos que possibilitem o controlo do IVA, sanando-se, assim, os eventuais vícios formais detectados.

36. No presente caso, ocorreu, sem dúvida, lapso que consistiu na emissão das facturas n.º 7 a 18, de 2003, com os dados da C..., Lda., em vez dos dados da B..., S.A. (mas que a Requerente explicou dever-se ao facto de, por essa altura, a C... ter sido absorvida pela B...). Para resolver esse lapso, foi emitida, pela B..., S.A., a supra referida factura de 2008 (n.º 10001/2008, de 2/1/2008), em que figura como cliente a «D..., S.A.» (neste caso, a Requerente explica que tal se deve ao facto de “entretanto [em 2007], aquela empresa (D...) [ter sucedido] à Requerente”).

37. É, assim, inquestionável (também para as partes) que o lapso ocorreu e que não permitia a devida identificação do fornecedor dos bens nem, conseqüentemente, o controlo do IVA pela

AT. Mas é também evidente que, com os elementos adicionais trazidos pela ora Requerente a estes autos, se prova que as exigências materiais das operações em causa estavam cumpridas (e, ainda, dadas as justificações apresentadas – que não foram desmentidas pela Requerida –, que não houve intuito fraudulento nos lapsos verificados e admitidos pela Requerente).

38. Atendendo ao disposto no n.º 2 do art. 19.º, e ao disposto no n.º 11 do art. 22.º do CIVA (“os pedidos de reembolso são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso, bem como quando o imposto dedutível for referente a um sujeito passivo com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou que tenha suspenso ou cessado a sua actividade no período a que se refere o reembolso”), verifica-se, sem dúvida, que as facturas emitidas em papel timbrado e com elementos de identificação da C..., Lda., durante o ano de 2003, o foram quando a actividade desta já tinha cessado a 19/12/2002 (vd. PAT apenso aos autos). Constatase, assim – tendo presentes as exigências do disposto no n.º 5 do artigo 35.º (actual art. 36.º) do CIVA (*ex vi* n.º 6 do art. 19.º) (vd., também, o artigo 226.º da DIVA) –, que a identificação da entidade jurídica que efectivamente prestou o serviço não é a que consta das facturas.

39. Contudo, a “materialidade das operações efectivamente realizadas e do seu impacto em sede de IVA” – para os quais a ora Requerente reclama apreciação – não é (nem foi) colocada em causa pela AT e os dados que foram facultados pela Requerente (fornecedora C... ter sido absorvida pela B... em 2003; e cliente D... ter sucedido, em 2007, à ora Requerente destinatária das facturas iniciais rectificadas) não desmentem a referida materialidade, razão pela qual se conclui que a falta de cumprimento de exigências formais que a Lei impõe como condição de aceitação de facturas foi, neste caso, sanada pela informação adicional facultada pela Requerente, pelo que se conclui que esse incumprimento não impede (nem impediu) a AT de ter acesso (como teve, tanto em sede de reclamação como de recurso) às informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício do direito a dedução do imposto se encontravam satisfeitos. Assim, e face ao supra exposto, conclui-se pela procedência dos argumentos apresentados pela Requerente.

40. Neste mesmo sentido, vd., e.g., a Decisão arbitral já supra citada: “Embora acompanhando a jurisprudência do TJUE, dos tribunais judiciais e a jurisprudência do próprio CAAD no sentido de que o mero vício formal de uma fatura, por si só, não pode coartar o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens ou prestações de serviços, entendemos, todavia, que a sanção do vício só é conseguida se de alguma informação adicional se obtiver a prova de que as faturas consubstanciam não só uma atividade económica conexa que confere o direito à dedução, mas também que pela mesma informação se encontra garantido o exercício do poder cometido à administração fiscal pela lei de controlo do imposto. Aliás, é nisto mesmo que a jurisprudência dos tribunais comunitários tem fundamentado as suas decisões quando exigem que os elementos a constar das faturas (englobando nós aqui também a informação complementar junto depois da intervenção da AT) devem assegurar a devida cobrança do imposto devido e evitar a fraude e evasão porque só nesse caso o direito à dedução emergirá de uma fatura passada na forma legal. [...]. [...] a jurisprudência do TJUE vem decidindo favoravelmente à possibilidade de colmatar algumas exigências de natureza formal das faturas de maneira a que não se obstaculize o exercício do direito à dedução do imposto suportado, como atrás foi afirmado, todavia, a mesma jurisprudência faz sempre depender cumulativamente a verificação de que os elementos disponíveis devem permitir à administração fiscal dispor dos dados suficientes para o exercício do poder de controlo do pagamento do imposto devido e dos riscos de perda de receita fiscal. [riscos que não ocorrem no presente caso porque, como refere a Requerente, «o imposto liquidado n[as] facturas foi inscrito nas declarações periódicas de IVA do fornecedor, e feita a sua entrega nos cofres do Estado (cf. doc. n.º 7, anexo 3, bem como doc. n.º 8).»]” (Sublinhados nossos.)

41. Ver, também, no mesmo sentido, por exemplo, o Acórdão do TCASul de 21/5/2020 (proc. 439/09.6BESNT): “As facturas devem «conter um conjunto de elementos obrigatórios, que permitam identificar os sujeitos passivos envolvidos, a natureza da operação realizada, o momento da sua realização, o valor tributável e o IVA devido (...)». «As facturas que contenham os elementos obrigatórios previstos no CIVA consideram-se passadas na forma legal para efeitos do exercício do direito à dedução, sendo entendimento do [Tribunal de Justiça da União Europeia – TJUE] que os Estados membros só podem associar o exercício do direito

à dedução à observância das condições relativas ao conteúdo das faturas expressamente previstas na [Directiva IVA]». O TJUE tem sublinhado que «[o] princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se as exigências materiais forem observadas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais ... // [O TJUE] declarou que sancionar o não cumprimento das obrigações contabilísticas e declarativas do sujeito passivo com a negação do direito à dedução vai claramente além do que é necessário para atingir o objetivo de assegurar a correta aplicação destas obrigações (...) // Poderia assim não suceder se a violação dessas exigências formais tivesse por efeito impedir a prova certa de que as exigências materiais foram observadas (...). Com efeito, a recusa do direito à dedução é mais dependente da falta dos dados necessários para apurar se essas exigências materiais estavam cumpridas do que do não cumprimento de uma exigência formal (...). // Do mesmo modo, o direito à dedução pode ser recusado quando se provar, com base em elementos objetivos, que esse direito é invocado de maneira fraudulenta ou abusiva...».” (Sublinhados nossos.)

42. Igualmente no mesmo sentido, vd. a Decisão arbitral de 17/6/2020, proferida no proc. n.º 577/2019-T: “a «Administração Fiscal não deve limitar se ao exame da própria factura», mas deve igualmente ter em conta «informações complementares prestadas pelo sujeito passivo», constatação essa que é confirmada pelo artigo 219.º da Diretiva 2006/112 «que equipara a factura qualquer documento ou mensagem que altere a factura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca» (§ 44). Esses mesmos critérios têm sido seguidos em diversos outros arestos, nomeadamente nos acórdãos tirados nos Processos n.ºs C-95/07 e C-96/07 (§§ 64, 66 e 67), no Processo n.º C-368/09 (§§ 39, 40 e 41) e no Processo n.º C-271/12 (§28). Em resumo, conforme conclui SÉRGIO VASQUES, podemos dizer que o TJUE tem vindo a relativizar de algum modo os requisitos de forma para o exercício do direito à dedução e a função que nisso cabe às facturas. O tribunal admite que a substância das operações prevaleça sobre os vícios da factura, quando estejam em causa elementos previstos exclusivamente na lei interna dos Estados-membros, e na limitada medida em que a Directiva IVA permite a sua introdução. E o tribunal admite mesmo que a substância das operações prevaleça sobre os vícios das facturas relativos a elementos tipificados na Directiva IVA, posto que não se crie com isso risco de

fraude. [risco que, como se disse, se encontra afastado neste caso e não foi demonstrado ou sequer invocado pela AT]. O objectivo desta abordagem flexível é o de garantir o direito à dedução a qualquer sujeito passivo que efectivamente tenha suportado o pagamento do imposto.” (Sublinhados nossos.)

43. Passando, agora, à “segunda” parte dos argumentos expostos pela Requerente, relativos a “IVA regularizado a seu favor”, no montante global de €291.136,50 (e divididos nas seguintes parcelas: “A) – Clientes sem direito à dedução de IVA: € 26.210,12; B) – Clientes que comprovadamente receberam a nota de crédito: € 73.793,57; C) – Clientes que não receberam a factura nem a nota de crédito: € 2.331,10; D) – Operações que não conferem direito à dedução: € 86.661,38; E) – Facturas não enviadas a clientes, relativamente às quais a nota de crédito constitui mera anulação interna: € 102.140,30”), alega-se, respectivamente e em síntese, o seguinte:

44. Quanto à parcela “A”, no valor de €26.210,12, alega-se que o referido valor diz respeito a três tipos de entidades distintas: “1 - Entidades isentas – art. 9.º CIVA: E...;F...;G..., Lda.; H... CRL; I... J...; 2 - Entidades isentas – art. 53.º CIVA –K...; 3 - Entidades sem registo de actividade –L...”.

45. Sobre o primeiro grupo, alega-se que a empreitada “relativa ao particular E... não foi realizada nos termos previstos, sendo o seu custo reduzido (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito doc. n.º 10 páginas 1 e 2), reduzindo-se o valor tributável em sede de IVA”, pelo que “ora Requerente emitiu uma nota de crédito no valor de € 7.772,44 (com IVA incluído) de forma a restituir ao seu cliente o montante que ele havia pago em excesso (cf. doc. n.º 10 páginas 1 e 2)”. Mais se afirma que da “conjugação do extracto contabilístico e da nota de crédito mencionada nos artigos anteriores [vd. doc. n.º 10], comprova-se que o valor em causa reembolsado ao cliente em sede de IVA foi de € 1.240,98 (cf. doc. n.º 10), o que aliás nunca foi posto em causa pelos Serviços de Inspecção.”

45. Também a respeito do primeiro grupo, alega-se que os serviços relativos à “empreitada projectada entre a Requerente e o cliente H..., CRL, que dizia respeito à construção de um ramal pela A..., [...] [no] montante total de € 14.168,64 (cf. doc. n.º 11)” foram “pagos antecipadamente (como decorre da nota de débito de 13 de Abril doc. n.º 11, página 1)”, pelo que “a ora Requerente emitiu nota de crédito no valor de €14.168,64 (com IVA incluído) de forma a anular a factura n.º 300240566 de 13/04/2004 e por isso restituir ao seu cliente o montante que ele havia pago indevidamente (cf. doc. n.º 11 página 1 e 2)”. Mais se afirma que da “conjugação do extracto contabilístico e da nota de crédito mencionada nos artigos anteriores [vd. doc. n.º 11], comprova-se que o valor em causa reembolsado ao cliente em sede de IVA foi de € 2.262,22 (cf. doc. n.º 11).”

46. Ainda a respeito do primeiro grupo, alega-se que a “empreitada inicial projectada com o cliente I..., que dizia respeito à construção total de um ramal pela A..., [no] montante total de € 11.844,94 (cf. doc. n.º 12)” foi “cancelada (como decorre da descrição da nota de crédito de 19 de Setembro de 2005 doc. n.º 12)”, pelo que “a ora Requerente emitiu nota de crédito no valor de € 11.844,94 (com IVA incluído) de forma a restituir ao seu cliente o montante que ele havia pago e que não se mostra devido por causa da anulação da empreitada (cf. doc. n.º 12).” Mais se afirma que da “conjugação do extracto contabilístico e da nota de crédito mencionada nos artigos anteriores [vd. doc. n.º 12], comprova-se que o valor IVA reembolsado ao cliente foi de € 2.055,73 (cf. doc. n.º 12 página 1).”

47. Também neste primeiro grupo, alega a Requerente, quanto à “empreitada projectada com o cliente G..., Lda., que dizia respeito à comparticipação financeira nas infra-estruturas eléctricas de loteamento, melhor identificado na nota de crédito junta em anexo, [no] montante total de € 15.282,49 (cf. doc. n.º 13)”, que a mesma foi “cancelada (como decorre da sucessão de movimentos de débito de crédito no quadro anexo (assinalado na cópia anexa) presentes no extracto de contabilidade interna doc. n.º 13)”, pelo que “a ora Requerente emitiu nota de crédito no valor de € 15.282,49 (com IVA incluído) de forma a restituir ao seu cliente o montante que ele havia pago por serviços que acabaram por não ser prestados (cf. doc. n.º 13, páginas 2 e 3).” Mais se afirma que da “conjugação do extracto contabilístico e da nota de

crédito de 19 de Agosto de 2004 mencionada nos artigos anteriores [vd. doc. n.º 13], comprova-se que o valor em causa reembolsado ao cliente em sede de IVA é € 2.440,06 (cf. doc. n.º 13, página 1).”

48. Finalmente, quanto a este primeiro grupo, alega a Requerente, quanto à “empreitada inicial contratada com o cliente F..., S.A., que dizia respeito à comparticipação financeira nas infra-estruturas eléctricas de loteamento na Rua ..., [no] montante total de € 31.854,56 (cf. doc. n.º 14)”, que a mesma foi “cancelada (como decorre da sucessão de movimentos de débito e de crédito presentes no primeiro quadro referente ao sistema de contabilidade interno - doc. n.º 14, página 2)”, pelo que “a ora Requerente emitiu nota de crédito a 20 de Agosto de 2004 no valor de € 31.854,56 (com IVA incluído) de forma a restituir ao seu cliente o montante que ele havia pago e contra o qual não havia sido prestado os já referidos serviços (cf. doc. n.º 14, página 1).” Mais se afirma que decorre “do extracto de contabilidade da Requerente com respeito ao cliente F..., S.A., [...], no primeiro quadro (assinalado na cópia anexa) [que] está evidenciada a sucessão de movimentos de débito e subsequentemente de crédito do montante de € 31.854,56 (cf. doc. n.º 14, página 2 e 3)”, resultando “expressamente do mencionado quadro, extracto de contabilidade interna, que o valor em causa reembolsado ao cliente em sede de IVA é € 5.086,02 (cf. doc. n.º 14, página 1).”

49. Passando à empreitada “contratada com o cliente K..., que dizia respeito à prestação de serviços referente a outros encargos de acompanhamento e fiscalização relativa à obra candidata, [no] montante total de € 24.505,42 (cf. doc. n.º 15, página 1 e 2)”, alega a Requerente que a mesma foi “cancelada (como decorre da sucessão de nota de factura emitida a 22 de Setembro de 2004 e de nota de crédito emitida a 1 de Fevereiro de 2006 (cf. doc. n.º 15, página 1 e 2)”, pelo que “a ora Requerente emitiu nota de crédito no valor de € 24.505,42 (com IVA incluído) de forma a restituir ao seu cliente o montante que ele havia pago em sede dos já mencionados serviços que não chegaram a ser prestados (cf. doc. n.º 15, página 1).” Mais se afirma que decorre “do extracto de contabilidade interna da ora Requerente (primeiro quadro [...]) onde é identificado o Senhor K..., e respectiva caixa postal, [...] [que] está evidenciada a sucessão de movimentos de débito e subsequentemente de crédito do montante de € 24.505,42

(cf. doc. n.º 15)”, resultando “expressamente da mencionada nota de crédito no artigo anterior [vd. doc. n.º 15] que o valor em causa reembolsado ao cliente em sede de IVA foi de € 3.912,63 (cf. doc. n.º 15, página 1).”

50. Relativamente à “empreitada inicial contratada com o particular L..., que dizia respeito à comparticipação no fornecimento de energia eléctrica a uma moradia na ... (Figueira da Foz), [no] montante total a pagar de € 25.507,94 (cf. doc. n.º 16, páginas 1 e 3)”, alega a Requerente que a mesma foi “cancelada (como decorre da sucessão de nota de factura e nota de crédito que expressamente anula a factura n.º 300042792 (cf. doc. n.º 16, páginas 1 e 3)”, pelo que “a ora Requerente emitiu nota de crédito a 6 de Maio de 2002 no valor de € 25.507,94 (com IVA incluído) de forma a restituir ao seu cliente o montante pago por serviços que não chegaram a ser prestados (cf. doc. n.º 16, página 1).” Mais se afirma que decorre “do extracto de contabilidade interna da ora Requerente onde é identificado o cliente L..., identificado pela morada, do primeiro e terceiro quadros [...] [que] está evidenciada a sucessão de movimentos de débito e subsequentemente de crédito do montante de € 25.507,94, que demonstram sem sombra de dúvidas que houve o reembolso total do montante inicialmente pago (cf. doc. n.º 16, páginas 1 e 3)”, resultando “expressamente da mencionada nota de crédito no artigo anterior [vd. doc. n.º 16] que o valor em causa reembolsado ao cliente em sede de IVA foi de € 3.706,28 (cf. doc. n.º 16, página 1).”

51. Quanto à “empreitada projectada com o cliente J..., dizia respeito à «construção por parte da A... de todos os elementos», [no] montante total a pagar de € 34.486,20 (cf. doc. n.º 17)”, alega a Requerente que a mesma foi “cancelada (tal como decorre expressamente da nota de crédito emitida a 28 de Junho de 2005 doc. n.º 17, página 1)”, pelo que “a ora Requerente emitiu a 2 de Novembro de 2004 nota de débito relativamente aos já referidos serviços no valor total a pagar pelo cliente de € 34.486,20 (cf. doc. n.º 17, página 2).” Mais se afirma que na sua “contabilidade interna [...], [está evidenciada] a sucessão de movimentos de débito e crédito exactamente no mesmo montante que figura na nota de crédito e de débito, [...] os já mencionados € 34.486,20 cf. doc. n.º 17, páginas 1 a 4)”, resultando “expressamente da

mencionada nota de crédito emitida a 28 de Junho de 2005 que o valor em causa reembolsado ao cliente em sede de IVA foi de € 5.506,20 (cf. doc. n.º 17, página 1).

52. Quanto a todos os supra referidos clientes sem direito a dedução (no montante global de €26.210,12), a resposta dada pela AT foi, em síntese, a seguinte (vd. informação constante do processo de reclamação graciosa apenso aos presentes autos): “apesar de alguns clientes terem um enquadramento em sede de IVA (isentos ao abrigo do artigo 53.º ou do artigo 9.º, ou até mesmo particulares), que os dispensa da entrega de Declarações Periódicas, tal situação não desobriga a recorrente de cumprir o disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, designadamente de que os clientes nesta situação foram reembolsados da importância do imposto, evitando assim o locupletamento.”

53. A este respeito, verifica-se que não assiste razão à Requerente. Com efeito, constata-se que, como supra se assinalou, a mesma apresentou, nestes autos, as notas de crédito por si emitidas (e evidenciou, na sua contabilidade, a sucessão de movimentos de débito e crédito relativos às operações em causa). Contudo, não apresentou prova, por qualquer documento idóneo, de que as referidas notas chegaram, efectivamente, ao conhecimento dos adquirentes (ou de que estes foram reembolsados do imposto) - prova essa que constitui, para a pretendida regularização, uma condição necessária exigida pelo disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

54. A este respeito, observe-se, por exemplo, o Acórdão do TCASul de 14/4/2016 (proc. n.º 06602/13): “Dispõe o artigo 71.º, n.º 5 do CIVA (actualmente corresponde ao art. 78.º 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 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». Portanto, nos termos daquele preceito legal 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. Por outras palavras, se o sujeito passivo no momento em que efectua a regularização do IVA não possuir a prova exigida no n.º 5 do art. 71.º [78.º] do CIVA, e ainda assim tiver efectuado a dedução do respectivo imposto, esta dedução considera-se indevida. Estamos perante um requisito legal de natureza formal do qual depende o exercício do direito à dedução do IVA (regularização), e portanto [...] compete [...] à Recorrente 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, e deve estar devidamente evidenciada na contabilidade.” (Sublinhados nossos.)

55. No mesmo sentido, ver, também, o Acórdão do TCASul de 8/3/2018 (proc. n.º 09476/16): “o sujeito passivo deve ter na sua posse prova que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto. *In casu*, essa prova não foi feita, porquanto as notas de crédito que foram emitidas pela Impugnante, não tinham qualquer aposição do conhecimento da mesma pelos respectivos adquirentes dos bens/serviços.” (Sublinhado nosso.)

56. Quanto à parcela “B” (relativa a “clientes que comprovadamente receberam a nota de crédito: € 73.793,57”), alega a ora Requerente, em síntese, que:

57.1. Resulta “expressamente do extracto de contabilidade interna da ora Requerente relativo ao cliente M..., Lda., [...] e acima de tudo [da] nota de crédito assinada e devolvida que a Requerente deu a conhecer ao cliente a regularização da situação (cf. doc. n.º 18, páginas 2 e 3)” [dado que a «M... Lda. recebeu a 2.ª via da nota de crédito emitida em 19 de Novembro de 2002, e devolveu assinada à ora Requerente no dia 25 de Março de 2008 (cf. doc. n.º 18, páginas 2 e 3)»], que o mesmo tomou conhecimento da regularização.

57.2. Resulta “expressamente da [...] nota de crédito [«emitida a 17 de Setembro de 2003 e assinada pelo cliente [N..., S.A.] que a ora Requerente deu conhecimento à contraparte da regularização em sede de IVA que estava a levar a cabo por causa da anulação dos serviços inicialmente contratados e já referidos supra (cf. doc. n.º 19, páginas 1 e 2)»]”, pelo que o referido cliente tomou conhecimento da regularização. O mesmo tendo sucedido, quanto ao mesmo cliente, relativamente às outras duas empreitadas canceladas: “como é evidenciado pela assinatura da nota de crédito em questão [no valor total de € 106.945,30, relativa à “segunda empreitada”], a ora Requerente deu conhecimento à contra do processo de regularização em sede de IVA que estava a levar a cabo (cf. doc. n.º 20)”; “como é evidenciado pela assinatura da nota de crédito em questão [também no valor total de € 106.945,30, relativa à “terceira empreitada”], a ora Requerente deu conhecimento à contra do processo de regularização em sede de IVA que estava a levar a cabo (cf. doc. n.º 21).”

57.3. Resulta “expressamente da mencionada nota de crédito [«nota de crédito em 21 de Fevereiro de 2003 perfazendo um valor total de € 23.421,66 (cf. doc. n.º 22, página 1)», por anulação da empreitada com o cliente O..., Lda.] que o valor em causa [foi] reembolsado ao cliente em sede de IVA foi de € 3.739,59 (cf. doc. n.º 22, página 1)”. Neste caso, deve notar-se, contudo, que a Requerente não apresenta prova de que a referida nota chegou ao conhecimento do cliente, apenas dizendo que o “extracto da contabilidade” daquela “evidencia que a ora Requerente restituiu quase integralmente o montante evidenciado na nota de débito e pago pelo cliente (cf. doc. n.º 22).”

57.4. Resulta “do fax emitido pela Câmara Municipal de ..., à data de 30/04/2008, que a referida entidade recebeu a nota de crédito n.º 0600001397, emitida a 8 de Janeiro de 2003, que é precisamente a já mencionada nota de crédito no valor de € 75.227,42 (cf. doc. n.º 23, página 3) [relativa a cancelamento de empreitada contratada com o cliente Câmara Municipal de...]”, pelo que “face à declaração de recepção da nota de crédito, assinada, relevante para o assunto ora discutido, por parte da Câmara Municipal de ... é claro que a ora Requerente deu conhecimento à outra parte que estava a proceder a regularizações em sede de IVA (cf. doc. n.º 23, página 3).”

57.5. Resulta “expressamente do fax enviado pela P... que a já junta nota de crédito [«no valor de € 25.897,97 (com IVA incluído), valor da hipotética empreitada contratada com o já referido cliente (cf. doc. n.º 24, página 1)» – a qual foi «parcialmente anulada»] nenhuma correspondência tem com serviços prestados ou sequer facturados (cf. doc. n.º 24)”. Neste caso, deve notar-se, contudo, que a Requerente não logra fazer a prova de que a referida nota chegou ao conhecimento do cliente, apenas a prova de que o anúncio da mesma (embora sem qualquer relação com os serviços prestados) chegou ao conhecimento daquele.

58. Quanto aos supra referidos clientes, a resposta dada pela AT foi, em síntese, a seguinte (vd. informação constante do processo de reclamação graciosa apenso aos presentes autos): “[excluindo os dois casos a que se deu razão à recorrente nessa informação] os restantes documentos apresentados não comprovam o alegado pela recorrente, dado resumirem-se a fotocópias de cheques ou extractos, ou declaração do seu cliente em que este afirma que recebeu, em 2008, uma 2.ª via da Nota de Crédito.”

59. A este respeito, verifica-se que não assiste razão à ora Requerente, com excepção de dois casos (supra assinalados). Atendendo à argumentação (e à jurisprudência em abono) que foi utilizada para a parcela “A”, constata-se que a ora Requerente apresentou provas de que as notas de crédito chegaram ao conhecimento de todos os clientes excepto dois, que foram acima devidamente assinalados: i) o cliente O..., Lda. (porque não há assinatura da nota de crédito ou outra informação que demonstre que a nota chegou ao conhecimento do referido cliente); e ii) o cliente P... (porque, como se disse, a ora requerente não logrou fazer a prova de que a referida nota chegou ao conhecimento do cliente, apenas fez prova de que o anúncio da mesma – embora sem qualquer relação com os serviços prestados – chegou ao conhecimento daquele).

60. Relativamente à parcela “C” (que diz respeito a “clientes que não receberam a factura nem a nota de crédito: € 2.331,10”), alega a ora Requerente, em síntese, que: i) “A empreitada contratada com o cliente Q..., S.A., [que] dizia respeito à construção total de um ramal pela A...e somava o montante total de € 13.431,10 (cf. doc. n.º 25, páginas 1 e 2)” foi “cancelada

(como decorre da sucessão de nota de débito e da nota de crédito e dos movimentos de débito e crédito no quadro da contabilidade da ora Requerente, como mais adiante se demonstrará doc. n.º 25)”; ii) “Assim sendo a ora Requerente emitiu nota de débito a 4 de Julho de 2005 no valor de € 13.431,56 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 25, página 2)”; iii) “Na consequência da nota de débito já referida supra, a ora Requerente emitiu uma nota de crédito a 27 de Setembro de 2005 exactamente com o mesmo valor de € 13.431,56 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 25, página 1)”; iv) “Por causa da anulação da empreitada o cliente Q..., S.A., pagou indevidamente o montante de € 13.431,56 (Vide em especial o quadro da contabilidade da ora Requerente (sublinhado da Requerente) em que são evidenciados os movimentos de débito e crédito exactamente do mesmo montante e provenientes das mesmas entidades (cf. doc. n.º 25)”; v) “Assim decorre claramente do mencionado documento que o cliente Q..., S.A. foi inteiramente reembolsado do montante em causa € 13.431,56 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 25, página 3)”; vi) “Acresce a todo o exposto a resposta via fax do cliente Q..., S.A., datada de 25 de Março de 2008, onde é declarado que o referido cliente nunca recebeu nem a já citada nota de crédito nem a nota de débito (cf. doc. n.º 25, página 3).”

61. Quanto ao referido cliente, a AT (na informação constante do processo de reclamação graciosa apenso aos presentes autos) não dá uma resposta específica, apenas se pronunciando (sobre as situações em que seria de permitir a regularização do IVA) nos seguintes termos: “os clientes da recorrente confirmaram [...] que não receberam nem a factura nem a nota de crédito correspondente, não existindo assim qualquer imposto a regularizar a favor do Estado. Estando, assim, assegurado que não houve prejuízo para o Estado, fim último deste mecanismo do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, será de permitir a regularização do IVA a favor da recorrente [...].” Ora, atendendo, precisamente, a estes argumentos, e tendo presente que, como se disse, o cliente Q..., S.A., através de fax, declarou que “nunca recebeu nem a já citada nota de crédito nem a nota de débito (cf. doc. n.º 25, página 3)” – afirmação e testemunho que não foram colocados em causa pela Requerida –, conclui-se, neste caso, que assiste razão à ora Requerente.

62. Quanto à parcela “D” (relativa a “operações que não conferem direito à dedução: € 86.661,38”), alega a ora Requerente, em síntese, que se trata “de operações que não chegaram

a realizar-se: duas com a Câmara Municipal de ..., uma com a Câmara Municipal de ... e uma com a Câmara Municipal de ...”. Especificando, alega-se que:

62.1. Quanto à “empregada inicial com o particular Câmara Municipal de ... [a mesma] foi cancelada (como decorre da sucessão de nota de débito n.º 0 300 176 475, emitida a 18 de Agosto de 2003, e nota de crédito n.º 0 600 002 086, emitida a 18 de Agosto de 2003, bem como pelo extracto da contabilidade da ora Requerente que evidencia (sublinhado nosso) a sucessão de movimentos de débito e crédito exactamente no mesmo montante € 48.652,42 doc. n.º 26, páginas 1 a 3)”, pelo que a “ora Requerente emitiu nota de crédito n.º 0 600 002 086 no valor de € 48.652,42 (com IVA incluído) de forma a restituir ao seu cliente o montante que ele havia pago indevidamente por supostos serviços que não foram prestados (cf. doc. n.º 26, página 1).” Note-se que não se fez prova de que a referida nota chegou, efectivamente, ao conhecimento do cliente.

62.2. Quanto à “segunda empregada, contratada com a Câmara Municipal de..., foi também cancelada (como decorre da sucessão de nota de débito n.º 0 300 176 414, emitida a 18 de Agosto de 2003, e nota de crédito n.º 0 600 002 084 emitida a 18 de Agosto de 2003, bem como pelo extracto da contabilidade da ora Requerente que evidencia (sublinhado nosso) a sucessão de movimentos de débito e crédito exactamente no mesmo montante € 48.652,42 doc. n.º 27, páginas 1 a 3)”, pelo que “a ora Requerente emitiu a nota de crédito n.º 0 600 002 086 no valor de € 48.652,42 (com IVA incluído) de forma a restituir ao seu cliente o montante que ele havia pago indevidamente a título de serviços que não foram prestados (cf. doc. n.º 27, página 1).” Também neste caso não se fez prova de que a mencionada nota chegou, efectivamente, ao conhecimento do cliente.

62.3. Relativamente “às relações comerciais com a Câmara Municipal de ..., a empregada contratada dizia respeito à comparticipação-fornecimento de Energia de Alta tensão, mais especificamente a requalificação da Avenida ... e envolventes – ... – somando o montante total de € 420.403,20 (cf. doc. n.º 28)”. Esta empregada foi “cancelada (como decorre da sequência da factura e nota de crédito doc. n.º 28, páginas 1 e 2).” Alega a Requerente que, tal “como

decorre do extracto de contabilidade da Requerente com respeito ao cliente Câmara Municipal de ... [...], está evidenciada a sucessão de movimentos de débito e subsequentemente de crédito do montante de € 420.403,20, demonstrando que houve reembolso total quer do imposto quer do valor total da empreitada (cf. doc. n.º 28, página 3).” Contudo, verifica-se, também neste caso, que não se fez prova de que a mencionada nota chegou, efectivamente, ao conhecimento do cliente.

62.4. Finalmente, quanto “às relações comerciais com a Câmara Municipal de ..., [a] empreitada dizia respeito à construção de uma rede de baixa tensão e iluminação pública no ..., ..., somando o montante total de € 23.059,85 (cf. doc. n.º 29, página 1).” Esta empreitada foi “cancelada (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito exactamente com o mesmo montante, bem como do extracto da contabilidade da ora Requerente (sublinhado nosso) que evidencia movimentos sucessivos de débito e crédito no valor de € 23.059,85 (cf. doc. n.º 29).” Alega a Requerente que, tal como “decorre do extracto de contabilidade da ora Requerente, onde se identifica a Câmara Municipal de ... [...], está evidenciada a sucessão de movimentos de débito e subsequentemente de crédito do montante de € 23.059,85 pelo que se conclui que a Câmara Municipal de ... foi completamente reembolsada do valor pago (cf. doc. n.º 29, página 3).” Contudo, verifica-se, mais uma vez, que não foi feita prova de que a mencionada nota chegou, efectivamente, ao conhecimento do cliente.

63. Quanto aos supra referidos clientes, a resposta dada pela AT foi, em síntese, a seguinte (vd. informação constante do processo de reclamação graciosa apenso aos presentes autos): “quanto aos restantes [casos não admitidos pela AT], é irrelevante que as operações facturadas não confirmam o direito à dedução, atendendo ao facto de o mecanismo introduzido pelo n.º 5 do artigo 78.º do CIVA se destinar a combater a fraude e a evasão fiscal, além de pretender prevenir o enriquecimento sem causa.”

64. A este respeito, e uma vez mais considerando os argumentos (e jurisprudência em abono) já supra referidos, conclui-se que não assiste razão à ora Requerente, dado que, em todos os casos mencionados, não é feita a necessária prova (à luz do já várias vezes referido n.º 5 do

artigo 78.º do CIVA) de que as notas de crédito mencionadas chegaram ao conhecimento dos clientes. A Requerente apenas remete o presente Tribunal para os extractos de contabilidade, falhando a apresentação daquela prova.

65. A terminar, justifica-se a análise da última parcela (parcela “E”) da segunda parte dos argumentos apresentados pela Requerente (relativa a “Notas de crédito que constituem mera anulação da factura que não foi enviada ao cliente”, num total de € 102.140,30).

65.1. Sobre a “hipotética empreitada contratada com o cliente R... EP, [no] montante total de € 13.550,28 (cf. doc. n.º 30)”, que foi “cancelada (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito doc. n.º 30, páginas 1 e 2)”, alega a ora Requerente que “emituiu nota de débito a 5 de Julho de 2002 no valor total de € 13.550,28 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 30, página 2)” e “no seu seguimento [...] emituiu nota de crédito a 5 de Julho de 2002 no valor total de € 13.550,28 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 30, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro extraído da contabilidade que ora se junta em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 30, página 3).”

65.2. No que diz respeito à S..., S.A., existem “quatro operações anuladas internamente exclusivamente por lapso referentes a duas empreitadas meramente hipotéticas (cf. doc. n.º 31 e doc. n.º 32).” Alega a Requerente que, “em relação à primeira hipotética empreitada referente ao cliente S..., S.A., [...] [no] montante total de € 17.244,84 (cf. doc. n.º 31)”, a mesma “foi detectada como erro (como decorre da sucessão de nota de crédito e de nova e idêntica nota de crédito doc. n.º 31, páginas 1 e 2)” e que “emituiu nota de crédito a 10 de Janeiro de 2003 no valor total de € 17.244,84 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 31, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma mesma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade que ora se junta em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 31, páginas 4 a 7).” Refere, também, a Requerente que, “em relação à ora analisada pretensa empreitada com o cliente S... S.A., [...] [no] montante total de € 17.244,84 (cf. doc. n.º 32)”, a mesma “foi detectada como erro (como decorre da sucessão de

nota de crédito e de nova e idêntica nota de crédito (cf. doc. n.º 32, páginas 1 e 2)” e que “emitiiu nota de crédito a 13 de Janeiro de 2003 no valor total de € 17.244,84 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 32, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma mesma operação puramente interna e hipotética como é evidenciado pelos quadros de contabilidade ora juntos em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 32, páginas 3 a 7).”

65.3. Sobre a “hipotética empreitada com o cliente Condomínio do prédio sito na Av. ... Lote..., relativa à construção do ramal, [no] montante total de € 15.713,59 (cf. doc. n.º 33)”, diz a Requerente que foi “detectada como sendo um erro de contabilidade e por isso emitida nota de débito meramente interna (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito doc. n.º 33, páginas 1 e 2)”. A Requerente “emitiiu nota de débito a 4 de Junho de 2003 no valor total de € 15.712,59 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 33, página 2)” e “nota de crédito, no mesmo dia, 4 de Julho de 2003, no valor total de € 15.712,59, (com IVA incluído) demonstrando o total acerto de contas (cf. doc. n.º 33, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna e hipotética como é evidenciado pelo quadro de contabilidade interna, que ora se junta em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 33, página 3).” Ainda relativamente a este mesmo cliente, alega a ora Requerente que “ocorreu mais um erro manifesto de lançamento de uma operação que se anulou internamente. Esta hipotética empreitada contratada com o cliente Condomínio do prédio sito na Av. ... Lote..., melhor identificada no documento que ora se junta em anexo, somava também o montante total de € 15.713,59 (cf. doc. n.º 34).” Trata-se de uma hipotética empreitada que “foi detectada como consistindo num erro manifesto (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito e quadros internos de contabilidade doc. n.º 34)”. A requerente “emitiiu nota de débito a 23 de Maio de 2003 no valor total de € 15.713,59 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 34, página 2)” e “nota de crédito a 4 de Junho de 2003 no valor total de € 15.713,59 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 34, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade ora junto em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 34, páginas 3 a 6).”

65.4. Quanto à “hipotética empreitada contratada com o cliente T..., Lda., [no] montante total de € 17.313,44 (cf. doc. n.º 35)”, que “foi cancelada (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito – cf. doc. n.º 35, páginas 1 e 2)”, refere a Requerente que “emitiu nota de débito a 9 de Julho de 2002 no valor total de € 17.313,44 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 35, página 2)” e “nota de crédito a 10 de Agosto de 2002 no valor total de € 17.313,44 (com IVA incluído) de forma a anular a operação que detectou erradamente registada (cf. doc. n.º 35, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade junto em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 35, páginas 3 e 4).”

65.5. Sobre a “suposta empreitada contratada com o cliente U..., teoricamente referente à construção de um ramal pela A..., [no] montante total de € 25.750,65 (cf. doc. n.º 36)”, alega a Requerente que a mesma “foi detectada como sendo um erro meramente interno (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito e do referido quadro da contabilidade da Requerente doc. n.º 36, páginas 1 e 2)”. Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de débito a 14 de Janeiro de 2003 no valor total de € 25.750,65 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 36, página 2)” e “correspondente nota de crédito a 3 de Abril de 2003 no valor total de € 25.750,65 (com IVA incluído) (cf. doc. n.º 36, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade ora junto em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 36, páginas 3 e 4).”

65.6. A respeito da “suposta empreitada com o cliente V..., referente à construção do ramal pela A..., [no] montante total de € 24.495,14 (cf. doc. n.º 37)”, alega a Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente não tendo chegado a ser enviada ao cliente, conforme todos os casos presentes neste tópico da impugnação (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito doc. n.º 37).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de débito a 10 de Abril de 2003 no valor total de € 24.495,14 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real (cf. doc. n.º 37, página 2)” e “nota de crédito a 6 de Maio de 2003 no valor total de € 24.495,14 (com IVA

incluído) de modo a anular a operação iniciada pela nota de débito mencionada no anterior artigo (cf. doc. n.º 37, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade junto em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 37, páginas 3 e 4).”

65.7. Quanto à “suposta empreitada contratada com o cliente W..., S.A., [no] montante total de € 106.006,84 (cf. doc. n.º 38)”, alega a ora Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente não tendo chegado a ser enviada ao cliente.” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu uma nota de crédito a 19 de Agosto de 2003 no valor total de € 106.006,84 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real, mas somente a anulação do erro detectado (cf. doc. n.º 38, página 1)” e que essa “nota de crédito diz respeito a uma operação puramente interna, como é evidenciado pelos quadros de contabilidade ora juntos em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 38, páginas 2 a 4).”

65.8. Sobre a “pretensa empreitada contratada com o cliente X... referente à comparticipação financeira pela alteração da rede de alta tensão lote 7, somava o montante total de € 66.012,63 (cf. doc. n.º 39)”, alega a Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente, não tendo chegado a ser enviada ao cliente (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito (cf. doc. n.º 39, páginas 1 e 2).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de débito a 17 de Outubro de 2003 no valor total de € 66.012,63 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real, somente o já referido lapso (cf. doc. n.º 39, páginas 3 e 4)” e “nota de crédito a 5 de Novembro de 2003 no valor total de € 66.012,63 (com IVA incluído) de modo a anular a operação iniciada pela nota de débito mencionada no anterior artigo (cf. doc. n.º 39, páginas 3 e 4)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna, como é evidenciado pelo quadro de contabilidade junto em anexo (sublinhado da Requerente), e de notar especialmente que os movimentos se enquadram na coluna dos projectos e das operações não realizadas (cf. doc. n.º 39, páginas 3 e 4).”

65.9. Relativamente à “eventual empreitada a realizar com o cliente Sociedade de construção Y..., S.A., [no] montante total a pagar pelo cliente de € 53.465,28 (cf. doc. n.º 40)”, alega a Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente não tendo chegado a ser enviada ao cliente (cf. doc. n.º 40, página 2).” Assim sendo, refere a ora Requerente que “emitiu nota de crédito a 5 de Novembro de 2003 no valor total de € 53.465,28 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real visando anular o erro detectado (cf. doc. n.º 40, página 1)” e que essa nota de crédito “diz respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade junto em anexo (sublinhado da Requerente) onde uma vez mais o montante se encontra inscrito como mera operação interna (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 40, páginas 1 e 2).”

65.10. A respeito da “suposta empreitada contratada com o cliente Sociedade Z..., Lda., referente à construção do ramal pela A..., [no] montante total de € 32.547,30 (cf. doc. n.º 41)”, alega a ora Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente, não tendo chegado a ser enviada ao cliente, conforme todos os casos presentes neste tópico da impugnação (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito doc. n.º 41).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de débito a 5 de Janeiro de 2004 no valor total de € 32.547,30 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real, consubstanciando um erro (cf. doc. n.º 41, página 2)” e “nota de crédito a 7 de Janeiro de 2003 no valor total de € 32.547,30 (com IVA incluído) de modo a anular a operação iniciada pela nota de débito mencionada no anterior artigo (cf. doc. n.º 41, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade junta em anexo (sublinhado da Requerente), de notar que uma vez mais os montantes estão como meras transacções internas (cf. doc. n.º 41, páginas 3 e 4).”

65.11. Quanto à “suposta empreitada entre a Requerente e o cliente AA..., S.A., referente à prestação de serviços vários pela A..., [no] montante total de € 14.653,35 (cf. doc. n.º 42)”, alega a ora Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente não tendo chegado a ser enviada ao cliente, conforme todos os

casos presentes neste tópico da impugnação (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito (cf. doc. n.º 42, páginas 1 e 2).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de débito a 12 de Janeiro de 2004 no valor total de € 14.653,35 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real, somente o erro manifesto (cf. doc. n.º 42, páginas 3 e 4)” e “nota de crédito a 13 de Janeiro de 2004 no valor total de € 14.653,35 (com IVA incluído) de modo a anular a operação iniciada pela nota de débito mencionada no anterior artigo (cf. doc. n.º 42, páginas 3 e 4)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade, que ora se junta em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 42, páginas 3 e 4).”

65.12. Sobre a “suposta empreitada com o cliente BB..., S.A. [no] montante total de € 10.919,44 (cf. doc. n.º 43, página 1)”, alega a ora Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente não tendo chegado a ser enviada ao cliente, conforme todos os casos presentes neste tópico da impugnação (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito doc. n.º 43, páginas 1 e 2).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu factura a 6 de Junho de 2003 no valor total de € 10.919,44 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real (cf. doc. n.º 43, página 2)” e “nota de crédito a 28 de Setembro de 2004 no valor total de € 10.919,44 (com IVA incluído) de modo a anular a operação iniciada pela nota de débito mencionada no anterior artigo (cf. doc. n.º 43, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade que ora se junta em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 43).”

65.13. Relativamente à “hipotética empreitada contratada com o cliente CC..., S.A., [no] montante total de € 137.510,45 (cf. doc. n.º 44)”, alega a ora Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente não tendo chegado a ser enviada ao cliente, conforme todos os casos presentes neste tópico da impugnação (como decorre da sucessão de movimentos de débito e de crédito (cf. doc. n.º 44, páginas 3 e 4).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de crédito a 31 de Outubro de 2004 no

valor total de € 137.510,45 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real, mas somente a anulação da situação de facto erradamente contemplada na contabilidade interna (cf. doc. n.º 44, página 1)”. Também neste caso a Requerente considera que se trata de “uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade que ora se junta em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 44, páginas 3 e 4).”

65.14. Sobre a “pretensa empreitada contratada com o cliente DD..., referente à construção total do ramal pela A..., [no] montante total de € 14.129,85 (cf. doc. n.º 45)”, alega a ora Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente não tendo chegado a ser enviada ao cliente, conforme todos os casos presentes neste tópico da impugnação (como decorre da sucessão de nota de débito e nota de crédito e do referido quadro de contabilidade junto também como doc. n.º 45).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de débito a 29 de Março de 2005 no valor total de € 14.129,85 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços (cf. doc. n.º 45, página 2)” e “nota de crédito a 28 de Março de 2005 no valor total de € 14.129,85 (com IVA incluído) de modo a anular a operação iniciada pela nota de débito mencionada no anterior artigo (cf. doc. n.º 45, página 1)” – pelo que considera ser “claro que ambos os documentos dizem respeito a uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade que ora se junta em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 45, páginas 3 e 4).”

65.15. Quanto à “hipotética empreitada com o cliente EE..., [no] montante total de € 12.850,26 (cf. doc. n.º 46)”, alega a ora Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da Requerente, não tendo chegado a ser enviada ao cliente, conforme todos os casos presentes neste tópico da impugnação (como decorre da sucessão de movimentos de débito e de crédito (cf. doc. n.º 46, páginas 2 e 3).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de crédito a 19 de Maio de 2005 no valor total de € 12.850,26 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real, a não ser a anulação do erro já referido na contabilidade da Requerente (cf. doc. n.º 46, páginas 2 e 3).” Alega, ainda, a Requerente que “no extracto de contabilidade da ora Requerente relativo ao cliente EE... Lda., [...] está

evidenciada a sucessão de movimentos de débito e subsequentemente de crédito (de forma a anular o manifesto lapso interno) do montante de € 12.850,26 (cf. doc. n.º 46, páginas 2 e 3).”

65.16. A respeito da “hipotética empreitada com o cliente FF..., referente a serviços vários [...], [no] montante total de € 41.029,58 (cf. doc. n.º 47)”, alega a ora Requerente que a mesma “foi detectada como consubstanciando um erro de contabilidade da ora Requerente não tendo chegado a ser enviada ao cliente (cf. doc. n.º 47, páginas 2 e 3).” Assim sendo, refere a Requerente que “emitiu nota de crédito a 13 de Julho de 2005 no valor total de € 41.029,58 (com IVA incluído) não tendo por base qualquer prestação de serviços real, mas sim a anulação da situação errónea com que se deparou na sua contabilidade (cf. doc. n.º 47).” Também neste caso a Requerente considera que se trata de “uma operação puramente interna como é evidenciado pelo quadro de contabilidade ora se junto em anexo (sublinhado da Requerente) (cf. doc. n.º 47, páginas 2 e 3).”

65.17. Em suma, relativamente a todas as operações supra descritas, a ora Requerente defende que se trata de “operações que não chegaram a realizar-se”, pelo que não aceita a posição da AT. A resposta dada pela AT (vd. informação constante do processo de reclamação graciosa apenso aos presentes autos) foi, em síntese, a de que não foi “apresentada evidência de que as Notas de Crédito emitidas constituam movimentos meramente internos para anulação de facturas que não chegaram a ser remetidas aos clientes.”

66. A respeito das referidas operações, conclui-se que assiste razão à ora Requerente. Com efeito, ainda que os documentos apresentados por esta (e acima detalhadamente descritos) possam não ser garantia absoluta de que as notas de crédito emitidas “constituam movimentos meramente internos para anulação de facturas que não chegaram a ser remetidas aos clientes”, esses documentos (não sendo contrariados) permitem, vistos no seu conjunto e no contexto de cada operação, admitir que estão documentalmente justificadas as alegações da Requerente. Acresce que, como refere a ora Requerente, “trata-se aqui de casos em que nem foi emitida factura ao cliente, e nem essa emissão foi alegada e muito menos provada pela Requerida, como

lhe competia nos termos do artigo 74.º da LGT, para fazer sentido exigir prova da recepção da nota de crédito para efeitos de regularização do imposto pago em excesso.”

67. Com efeito, e como bem assinala a Requerente (não tendo, a tal respeito, sido contrariada pela Requerida), “não só não chegaram a realizar-se quaisquer operações tributáveis, como em caso algum poderia correr-se o risco de o «adquirente» deduzir IVA correspondente a uma operação inexistente, visto que nunca recebeu qualquer factura ou nota de débito, passada pela Requerente na forma legal, que pudesse suportar tal direito à dedução.”

68. A respeito de situação similar, refere, por exemplo, o Acórdão do TCASul de 14/11/2019 (proc. 49/10.5BESNT): “Entende-se ser fundamental, em situações como as suscetíveis de ser abrangidas pelo n.º 5 do art. 71.º [actual 78.º] do CIVA, que se demonstre, acima de tudo, que está salvaguardado o risco de perda de receitas fiscais, devendo as exigências de prova ser temperadas com o respeito pelo princípio da neutralidade, basilar na mecânica do IVA. [...] [se] os clientes não contabilizaram, nem podiam contabilizar, nem efetuaram a dedução de imposto, nem podiam deduzir, result[a], por isso, demonstrada a inexistência de risco de perda de receita fiscal.” (Sublinhado nosso.)

69. Acresce que, como refere a Decisão arbitral de 3/8/2015, proferida no proc. n.º 698/2014-T – ainda que a respeito das dúvidas que tinham sido colocadas sobre a prova documental que o sujeito passivo possuía de que o adquirente tinha tomado conhecimento da rectificação por aquele efectuada – “as dúvidas que [...] se suscitam face à documentação na posse da requerente, seriam, contudo, de dissipação fácil – para um lado ou para o outro – mediante o cruzamento de informação com a situação tributária da [adquirente]. E nada se antevê que obstasse ou dificultasse, ao órgão instrutor do procedimento, tal diligência, que [...] apenas se revela como necessária face às dúvidas – legítimas, reforça-se – suscitadas pela AT face à documentação na posse da Requerente. [...] [...] como se escreveu no Acórdão do STA de 03-09-2014, proferido no processo 0718/14, a AT deve, «ao abrigo do princípio do inquisitório e do dever de colaboração e de cooperação recíprocas com o contribuinte, solicitar-lhe esclarecimento de dúvidas e solicitar-lhe elementos de prova adicionais ou complementares.»”, desde que por

aquele «tenham sido alegados factos e oferecidos meios de prova», sendo certo que se é exigível à AT que solicite ao próprio contribuinte o esclarecimento de dúvidas, mais premente o será que solicite a terceiros esse esclarecimento, sobretudo nos casos em que o mesmo seja susceptível de resultar do cumprimento de deveres declarativos, ou outros deveres acessórios desses terceiros.” (sublinhados nossos.)

70. Note-se que a conclusão a que se chegou, nesta parte, não está em desacordo com a que foi proferida a respeito da «parcela “A”» (na qual se disse, com apoio jurisprudencial¹, que, não tendo a ora Requerente apresentado prova de que as notas emitidas tinham chegado ao conhecimento dos adquirentes, ou de que estes foram reembolsados do imposto, não se mostrava cumprida a condição exigida pelo disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA²). Nesse caso, existia um requisito legal que cabia à Requerente cumprir e provar. Ao invés, neste caso, existe apenas uma dúvida levantada pela AT (que não levantou a questão da falsidade dos documentos) – a qual foi decidida contra a ora Requerente sem que aquela tenha solicitado o prévio esclarecimento da mesma ou tenha procedido (o que não seria difícil para a AT) à identificação da (eventual) emissão de facturas (emissão que é negada pela ora Requerente), ou ao cruzamento de informação com a situação tributária dos supostos adquirentes que teriam recebido as notas em causa.

71. Alega, ainda, a ora Requerente, que, “ainda que se qualifique como errónea a posição da ora Requerente relativamente às questões de IVA sob análise, nomeadamente as dificuldades de enquadramento e formalismo declarativo acima demonstradas, sempre se diria que esse erro resultaria de simples divergência, não culposa e como tal insusceptível de sustentar um juízo de censura a título de dolo ou negligência.” Acrescenta, também, que “se a Requerida não logrou demonstrar a culpa, como sucede *in casu* – pois nem sequer o alegou! – para fundamentar

¹ Ao qual se acrescenta, ainda, e.g., o Acórdão do TCASul de 11/4/2019 (proc. 59/10.2BESNT): “a regularização do imposto 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 esta prova, na posse do sujeito passivo, a regularização é indevida.” (Sublinhado nosso.)

² Mesmo atendendo a que, como bem assinala o Acórdão do TCASul de 15/12/2016 (proc. 52/10.5BESNT), a interpretação do referido normativo “não pode ficar alheia às especificidades de cada situação concreta, sob pena de permitirmos que exigências excessivamente formalistas coloquem em casa a própria neutralidade do imposto, posto que não se levantem questões de abuso e evasão fiscal”.

o acto tributário, é inadmissível qualquer fundamentação *a posteriori* de um acto que a própria Administração não fundamentou.”

72. Também aqui se verifica que assiste razão à Requerente. Antes do mais, é necessário ter presente que esta questão só se coloca relativamente às liquidações de IVA que, pelo supra exposto, não foram julgadas ilegais – uma vez que, quanto às que foram consideradas ilegais, as respectivas liquidações de juros compensatórios também o serão, dado que: “a liquidação de juros compensatórios pela Administração Fiscal está umbilicalmente ligada à existência de uma concreta liquidação de imposto devido pelo contribuinte.” (vd. Acórdão do STA de 11/3/2009, proc. 0961/08).

73. Para a jurisprudência do STA, o “retardamento da liquidação de imposto só dá origem a juros compensatórios se estiver demonstrada a culpa do contribuinte em tal situação de retardamento” (Ac. do STA de 11/3/2009, proc. 0961/08); sendo que a culpa “consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto, pelo padrão de esmero do *bonus pater familiae*, hipoteticamente colocado na situação concreta.” (idem). No mesmo sentido, refere, por ex., o Acórdão do STA de 16/12/2010 (proc. 0587/10) que, “em face do preceituado nos artigos 35.º da LGT e 89.º do CIVA, constituem requisitos essenciais para a liquidação de juros compensatórios a existência de uma dívida de IVA, de um atraso na efectivação de uma liquidação desse imposto e da imputabilidade do atraso à actuação culposa do contribuinte.” (Sublinhados nossos.)

74. Assim, quanto às liquidações de juros compensatórios devidas por alegado retardamento das liquidações de IVA que aqui não foram consideradas ilegais, justifica-se apurar se houve atraso nestas (o que não parece ser desmentido pela ora Requerente na sua petição inicial: vd. §§ 359.º e 361.º) e se esse atraso se deveu a “actuação culposa do contribuinte”.

75. A este respeito, a Requerente alega que, “ainda que se qualifique como errónea a posição da ora Requerente relativamente às questões de IVA sob análise, nomeadamente as dificuldades de enquadramento e formalismo declarativo acima demonstradas, sempre se diria que esse erro

resultaria de simples divergência, não culposa e como tal insusceptível de sustentar um juízo de censura a título de dolo ou negligência.” Acrescenta, ainda, que, “nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dessenexo de causalidade e do juízo de censura sobre a conduta do contribuinte recai sobre a administração fiscal por tratar-se de facto constitutivo do seu direito à liquidação”, pelo que conclui que, “não tendo a Requerida fundamentando a liquidação de juros compensatórios nos termos descritos, não preencheu aquele o ónus de prova que sobre si recaía.”

76. Deve, desde já, dizer-se, a respeito da referida fundamentação, que não assiste razão à Requerente. Apesar da Requerente alegar que a “Administração [se bastou] com a liquidação totalmente automática e informatizada (cf. doc. n.º 2) sem qualquer conteúdo valorativo da conduta da ora Recorrente, onde apenas pode ler-se «por facto imputável ao sujeito passivo». Sem uma palavra quanto ao motivo e ao comportamento da ora Recorrente e como se, sem ser qualquer juízo dessa natureza, fosse possível proceder a essa imputabilidade”, verifica-se, observando o referido doc. n.º 2, que os deveres de fundamentação se encontram cumpridos pela AT.

77. Desse doc. n.º 2 constam o motivo da liquidação (nos “termos dos artigos 89.º do CIVA e 35.º da LGT, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo”), a indicação do “imposto em falta sobre o qual incidem os juros”, o “período a que se aplica a taxa de juro”, a “taxa de juro aplicável ao período” (com remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil) e o “valor dos juros”. E são estes, precisamente, os elementos que a jurisprudência considera necessários para preencher o dever legal de fundamentação, como se pode ler no seguinte aresto: “Está cumprido o dever legal de fundamentação se na liquidação de juros compensatórios estão explicitados o motivo da liquidação (ter havido retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo – arts. 89.º do CIVA e 35.º da LGT) e se constam a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se aplica a taxa de juro, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do art. 559.º, n.º 1, do CCivil) e o valor dos juros.” (Acórdão

do STA de 9/3/2016, proc. 0805/15). Assim, e quanto às liquidações de IVA que subsistem, não há motivo para anular as respectivas liquidações de juros compensatórios com base em insuficiência de fundamentação.

78. Resta, assim, saber se, embora devidamente fundamentadas, as liquidações desses juros devem ser consideradas ilegais em razão da (alegada) inexistência de “actuação culposa do contribuinte” (vd., por último, a este propósito, o Ac. do STA de 22/1/2014, proc. 01490/13: “A responsabilidade por juros compensatórios depende [...] da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência)”).

79. A tal respeito, refere o último aresto citado que, “apesar de a doutrina e a jurisprudência também sufragarem a tese de que quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito se deve fazer decorrer dessa conduta – por ilação lógica – a existência de culpa (não porque a culpa se presume, mas por ser algo que, em regra, se liga ao carácter ilícito-típico do facto praticado) e que, por essa via, se deve partir do pressuposto de que existe culpa sempre que a actuação do contribuinte integra a hipótese de qualquer infracção tributária, o certo é que essa culpa pode e deve ser excluída quando se mostre, à luz das regras de experiência e das provas obtidas, que o contribuinte actuou com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais.” (Sublinhado nosso.)

80. Observando-se, pelo que se disse acima, o comportamento da ora Requerente, conclui-se que a mesma agiu de boa fé (a qual é presumida nos termos do art. 59.º, n.º 2, da LGT, e nada foi invocado pela AT que pusesse em causa essa presunção) e que os erros em que lavrou são desculpáveis, por ter adoptado uma posição globalmente razoável e plausível, agindo com a diligência devida em vista do cumprimento das suas obrigações e procurando evitar conflitos injustificados com a AT – razões pelas quais se conclui, aqui, que são de anular, também, as liquidações de juros compensatórios relativas às liquidações de IVA que subsistem, por erro sobre os pressupostos da responsabilidade pelos mesmos, dado que não está demonstrado que o atraso no pagamento daquelas se deveu a “actuação culposa” da ora Requerente.

Juros indemnizatórios

81. Para além da anulação dos actos de liquidação aqui em causa, e da restituição do valor considerado indevidamente cobrado (vd. art. 100.º da LGT), a Requerente solicita, ainda, que lhes seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT. Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, serão 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.” Decorre, ainda, do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que o direito aos referidos juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

82. O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Ora, no caso destes autos, é manifesto que, quanto às liquidações que, pelo acima exposto, se considera estarem feridas de ilegalidade, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que a ora Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

83. Reconhece-se, conseqüentemente, à ora Requerente: i) o direito à restituição do valor de imposto de IVA que foi julgado indevidamente pago, e do valor dos juros compensatórios, nos termos supra assinalados nesta decisão arbitral; e ii) o direito aos juros indemnizatórios peticionados, nos termos acima referidos.

IV. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se:

1. Não conhecer do objecto do pedido quanto às liquidações n.ºs ... e ... por falta de legitimidade processual da Requerente para a sua impugnação judicial.

2. Julgar procedente o pedido arbitral quanto à pretendida anulação do montante de € 210.520,78, relativo a IVA deduzido pela Requerente.
3. Julgar improcedente o pedido arbitral quanto à pretendida anulação do montante de € 26.210,12, relativo a IVA regularizado a favor da Requerente (“clientes sem direito à dedução de IVA”).
4. Julgar procedente o pedido arbitral quanto à pretendida anulação do montante de € 73.793,57, relativo a IVA regularizado a favor da Requerente (“clientes que comprovadamente receberam a nota de crédito”), com a exceção dos montantes relativos aos clientes O..., Lda., e P... (regularizações de € 3.739,59 e € 4.134,97, respectivamente).
5. Julgar procedente o pedido arbitral quanto à pretendida anulação do montante de € 2.331,10, relativo a IVA regularizado a favor da Requerente (“clientes que não receberam a factura nem a nota de crédito”).
6. Julgar improcedente o pedido arbitral quanto à pretendida anulação do montante de € 86.661,38, relativo a IVA regularizado a favor da Requerente (“operações que não conferem direito à dedução”).
7. Julgar procedente o pedido arbitral quanto à pretendida anulação do montante de € 102.140,30, relativo a IVA regularizado a favor da Requerente (“notas de crédito que constituem mera anulação da factura que não foi enviada ao cliente”).
8. Julgar procedente o pedido arbitral relativamente à pretendida anulação dos actos de liquidação a título de juros compensatórios, por existir erro sobre os pressupostos da responsabilidade pelos mesmos.
9. Condenar a AT à restituição do valor de imposto de IVA que (em face do acima exposto) foi julgado indevidamente pago, e do valor dos juros compensatórios, e ao pagamento dos juros indemnizatórios, quanto às liquidações feridas de ilegalidade, em razão e na medida do acima exposto.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 503.329,02 (quinhentos e três mil trezentos e vinte e nove euros e dois cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 7956,00 (sete mil novecentos e cinquenta e seis euros), a pagar pela Requerente e pela Requerida na proporção 24% e 76%, respectivamente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Setembro de 2020.

O Presidente do Tribunal Arbitral

(Carlos Cadilha)

O Árbitro Vogal

(Miguel Patrício)

O Árbitro Vogal

Rui Marrana

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*