

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 149/2020-T

Tema: IVA – Regularização relativa a créditos de cobrança duvidosa. Efeitos do Processo Especial de Revitalização de Empresas.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. **A..., SA.**, com o número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na ..., ..., ..., ...-... Fafe (doravante designada por “Requerente”) apresentou, em 06-03-2020, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista à apreciação da legalidade e declaração de anulação dos atos tributários de liquidação adicional de IVA n.ºs 2019... e 2019..., ambos datados de 23-10-2019, conformes com a Demonstração de acertos de contas n.ºs 2019... e 2019..., ambos de 24-10-2019, bem como dos atos tributários de liquidação adicional dos respetivos juros compensatórios e moratórios com os n.ºs 2019... e 2019..., ambos datados de 23-10-2019, conforme com a Demonstração de acerto de contas n.ºs 2019... e 2019..., de 24-10-2019, no montante total de €50.369,68 (cinquenta mil, trezentos e sessenta e nove mil euros e sessenta e oito cêntimos). A Requerente pretende ainda ser indemnizada em razão da prestação alegadamente indevida de garantia bancária.

3. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (AT) (adiante designada por “Requerida”).
4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 09-03-2020.
5. Nos termos da alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.
6. A Requerente foi notificada, em 06-07-2020, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, 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.
7. De acordo com o disposto na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 05-08-2020.
8. A Requerida foi notificada através do despacho arbitral, de 05-08-2020, para os efeitos previstos no artigo 17.º da RJAT.
9. A Requerida, em 30-09-2020, apresentou a Resposta.
10. O Tribunal Arbitral por despacho, de 01-10-2020, notificou a Requerente para, no prazo de 5 dias, informar o Tribunal se mantinha interesse na produção da prova testemunhal e, em caso afirmativo, indicar os factos sobre os quais pretendia inquirir a testemunha.
11. A Requerente, em 09-10-2020, reafirmou o interesse na inquirição da testemunha e indicou os factos constantes do pedido de pronúncia arbitral sobre os quais pretendia produzir a prova.

12. O Tribunal Arbitral, por despacho de 12-10-2020, determinou o dia 26 de outubro, às 15h, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e para a inquirição da testemunha.

13. O Tribunal Arbitral, em 26-10-2020, procedeu à realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, conforme ata que se encontra nos presentes autos arbitrais e que se dá, para todos os efeitos, como integralmente reproduzida, tendo: (i) procedido à inquirição da testemunha C..., contabilista certificado; (ii) notificado a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem as alegações escritas no prazo de 10 dias; (iii) designado o dia 30-11-2020 como data para a prolação da decisão arbitral; (iv) informado a Requerente que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até à data indicada na alínea anterior.

14. As alegações foram apresentadas pela Requerente, em 12-11-2020, e pela Requerida, em 13-11-2020.

15. Por despacho do Tribunal Arbitral, de 26-11-2020, a AT foi notificada para remeter o Processo Administrativo e prorrogado por mais trinta dias o prazo para a prolação da decisão arbitral.

16. A AT enviou, em 16-12-2020, o Processo Administrativo.

17. Por despacho arbitral, de 06-01-2021, foi alterada a data para a prolação da decisão arbitral.

18. A posição da Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral e nas alegações, é, em síntese, a seguinte:

18.1. A questão *decidenda* é a seguinte: pode um credor solicitar e obter a regularização a seu favor do IVA constante de faturas que, embora não tendo sido pagas na data dos respetivos vencimentos, estão agora a ser pontualmente pagas nos termos do acordado num Processo Especial de Revitalização judicialmente homologado? Ou na perspetiva inversa, um sujeito passivo, cujas dívidas estão a ser pagas nos termos acordados em Processo Especial de Revitalização é obrigado a pagar de imediato o IVA liquidado pelos seus credores nas correspondentes faturas como “contrapartida” destes (no seguimento de “autorização prévia”

para tal solicitada) terem regularização a seu favor o valor de IVA que haviam creditado a favor do Estado em razão da emissão de tais faturas?

18.2. Aceita-se que os créditos em causa nos presentes autos estiveram em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento. Porém tais créditos não estavam em mora quando o credor requereu a autorização prévia para a regularização a seu favor do IVA. É que a data do vencimento das faturas, que tinham o crédito da B..., havia sido alterada por decisão dos credores judicialmente homologada.

18.3. Acresce que, no caso concreto, os credores da Requerente acordaram em fazer “desaparecer” as consequências da mora anteriormente verificada, uma vez que prescindiram do recebimento de juros moratórios (cfr., ponto 3.2.3 do plano de revitalização (p. 16 do referido plano).

18.4. O Acordo de Revitalização foi judicialmente homologado, o qual vincula todos os destinatários, ou seja, todos aqueles que intervieram no processo de revitalização, como é o caso da B... e também os demais credores.

18.5. Na opinião da Requerente a B... mais não fez que utilizar um expediente para reduzir o esforço a que ficou obrigada por força da medida de revitalização aprovada. Assim, pretendeu e logrou obter, por via indireta, uma redução do montante que ficou obrigada a receber em prestações através da imediata recuperação do IVA que lhe era devido pela Requerente. Ora tal procedimento não é certamente conforme com o “acordo de credores” homologado judicialmente.

18.6. Efetivamente, a obrigação que para os credores resulta de um tal “acordo” e o direito à imediata regularização por estes do IVA liquidado nas faturas emitidas em nome do devedor são logicamente inconciliáveis. Admitir o direito dos credores abrangidos pelo Processo de Revitalização de Empresas a regularizarem, a seu favor, o IVA, por elas liquidado nas faturas em que o titular dos seus créditos com a consequente obrigação de imediato pagamento de tal quantia ao Estado pelo adquirente, frustraria completamente os objetivos visados pelos processos de revitalização.

18.7. Sendo as razões que ditam a aprovação de um plano de pagamento faseado, em processo de revitalização, incompatíveis com a obrigação do devedor pagar de imediato o IVA incluído no valor das suas dívidas, há que concluir que o credor, cujos créditos estão abrangidos por um tal acordo de pagamentos, não têm direito a proceder, nos termos do artigo 78.º-B do CIVA à regularização do IVA que liquidou.

18.8. No presente caso o credor B... foi autorizado a regularizar a seu favor o IVA incluído no valor dos créditos que detém sobre a Requerente. Tal regularização do IVA por parte da B... nunca devia ter sido autorizada. Se o foi – erradamente – é algo que não pode ser oposto à Requerente e não pode constituir para ela pressuposto do nascimento da obrigação de pagar, de imediato, o valor correspondente ao IVA que o credor foi autorizado a regularizar.

18.9. Assim, as liquidações impugnadas têm como pressuposto a regularização pelo credor B... do IVA incluído nas faturas por este emitidas em nome da Requerente, só que o valor de tais faturas, incluindo o IVA, está a ser pontualmente pago ao abrigo do estipulado em “acordo de credores” obtido em Processo de Revitalização de Empresas.

18.10. Nesta situação o credor não tem direito a proceder à regularização a seu favor do IVA que liquidou em tais faturas e, em consequência, não ocorre a “obrigação simétrica” de o devedor pagar ao Estado de imediato, o valor desse IVA. Nestes termos as liquidações em causa nos presentes autos são ilegais pelo que devem ser anuladas.

18.11. Mesmo que improceda o pedido principal (anulação da liquidação do imposto) sempre se dirá que deverá proceder o pedido relativo à anulação das liquidações de juros, compensatórios e moratórios, porque não existe aqui qualquer juízo de censura (ou culpa) por parte da Requerente, que se limitou a fazer uma interpretação razoável dos textos legais aplicáveis. Assim, não se justifica a cobrança de juros.

18.12. A Requerente tem direito também a ser indemnizada pelos encargos suportados com garantia bancária prestada para suspender a execução fiscal instaurada, nos termos do artigo 53.º da LGT.

19. A posição da Requerida, de acordo com o disposto na Resposta e nas alegações, pode ser sintetizada no seguinte:

19.1. A Requerente admite no pedido de pronúncia arbitral que os créditos em causa estiveram em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento (Ponto n.º 23 do pedido de pronúncia arbitral). Porém, alega que tais créditos não estavam em mora quando o credor requereu a autorização prévia para a regularização a seu favor do IVA, porque a data do vencimento das faturas que titulam o crédito da B... havia sido alterada por decisão dos credores judicialmente homologada (Ponto n.º 25 do pedido de pronúncia arbitral).

19.2. A mora constitui-se desde a data do vencimento do crédito, que no caso corresponde à data que consta da fatura emitida 2013-05-07 (IVA da Fatura: 11.309,15 €), sendo a data de vencimento do crédito de 2013-06-06. Portanto, à data de submissão do Pedido de Autorização Prévia em 2015-10-20, tinham decorrido os 24 meses de mora, desde a data de vencimento, exigidos pela alínea *a*) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA.

19.3. Consta-se que a sentença homologatória do plano de recuperação, proferida em 2014-11-21, transitou em julgado, em 2014-12-16, portanto, ocorreu em momento anterior ao término dos 24 meses (cf. documento 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

19.4. O Ofício-Circulado n.º 30161/2014, de 8 de julho, da Área de Gestão Tributária-IVA, afirma que no caso da alínea *c*) do n.º 4 do artigo 78.º-A do Código do IVA (casos de incobrabilidade), “*se houver um acordo homologado, que envolve um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é possível regularizar o IVA incluído na parte perdoadada*”. Assim, não estando previsto no plano de revitalização do PER em causa qualquer perdão do capital em dívida, os requisitos para regularização do imposto liquidado na fatura objeto de pedido de autorização prévia ao abrigo da alínea *c*) do n.º 4 do artigo 78.º-B do Código do IVA, não se encontravam preenchidos.

19.5. Nesse sentido, a informação vinculativa n.º 14029, por despacho de 2018-07-12, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), relativa a «Créditos considerados incobráveis – Regularização do IVA incluído nas faturas (não pagas) reclamadas e reconhecidas em

Tribunal», (pontos 7 e 8), refere que não se verificam os requisitos previstos na alínea c) do n.º 4 do artigo 78.º-B do CIVA, na medida em que no plano não está previsto o não pagamento definitivo do crédito, pelo que não se verifica a incobrabilidade.

19.6. No entanto, o regime da incobrabilidade, previsto no n.º 4 do artigo 78.º-B do CIVA, não deve ser confundido com o regime dos créditos de cobrança duvidosa, previsto nos números anteriores do mesmo art.º 78.º-B do CIVA, apenas no sentido de que a regularização efetuada nos termos da incobrabilidade exclui a possibilidade de dedução nos termos do n.º 2 (cf. n.º 5 do art.º 78.º-B do CIVA).

19.7. Os créditos não foram considerados incobráveis, dado que o plano de revitalização prevê o pagamento integral da dívida, durante 10 anos, com carência de 2 anos. Assim, ficou a credora dependente do cumprimento do plano de revitalização por parte da Requerente, que, caso entre em incumprimento após o prazo de carência de 2 anos, impede (a credora), dentro dos prazos legais, de proceder à regularização do IVA, em virtude do disposto no corpo do n.º 4 do artigo 78.º-A, conjugado com o n.º 2, alínea a) do artigo 78.º-A e ainda, com o n.º 3 do artigo 78.º-B do Código do IVA.

19.8. Pelo que, caso a credora não efetuasse a regularização a seu favor do imposto liquidado na fatura em apreço, através do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, e decorresse o prazo para apresentação de pedido de autorização prévia junto da AT, estaria permanentemente excluída a possibilidade de efetuar a regularização de imposto em momento posterior, nomeadamente através do n.º 4 do artigo 78.º-B do Código do IVA.

19.9. Ora, não tendo a credora procedido à regularização nos termos do n.º 4 do artigo 78.º-B do Código do IVA, o plano de recuperação acordado não impede a credora de regularizar a seu favor o IVA associado a créditos considerados de cobrança duvidosa, uma vez reunidos os requisitos exigidos pela alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, à data do pedido, comprovado que foi dessa forma o “*risco de incobrabilidade devidamente justificado*”. Em caso de recuperação total ou parcial dos créditos, de acordo com o previsto no n.º 3 do artigo 78.º-C do Código do IVA, os sujeitos passivos que hajam procedido anteriormente à dedução do imposto associado a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis devem entregar

o imposto correspondente ao montante recuperado com a declaração periódica a apresentar no período do recebimento.

19.10. Deste modo, resulta do regime legal aplicável (n.º 7 do artigo 78.º-B do Código do IVA) que, apenas a prova produzida pelo adquirente/devedor de que as faturas já foram pagas, ou não se encontram em mora, determina o indeferimento expresso do Pedido de Autorização Prévia pela AT. Em suma, a adquirente/Requerente não procedeu nos termos do n.º 6 do artigo 78.º-B do Código do IVA, não apresentando prova documental da ausência de mora, pelo que não estavam verificados os pressupostos para o indeferimento do PAP.

19.11. Por conseguinte, os atos tributários foram emitidos em obediência ao princípio da legalidade, nos termos do artigo 87.º do Código do IVA, correspondente ao imposto não retificado pela Requerente, de modo a obter-se o efeito bidirecional pretendido pela lei, de regularização a favor do sujeito passivo e regularização a favor do Estado do IVA deduzido pela adquirente.

19.12. Contrariamente ao alegado pela Requerente, o Plano Especial de Revitalização não lhe confere nesta sede qualquer tipo de “proteção”, porquanto, ao invés de ter como intenção proteger as empresas em revitalização, nesta matéria, teve o intuito de proteger o erário público. Nos termos do previsto no artigo 78.º-C, n.º 3, à medida que a Requerente vai pagando à B..., esta tem que regularizar o imposto relativo a tais recebimentos a favor do Estado e a Requerente pode regularizar a seu favor esse mesmo imposto e, se não o faz, não pode imputar tal falta à Requerida.

II – Saneamento

20. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.ºs 1, alínea *a*), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

21. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

22. Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer e não se verificam nulidades.

A suspensão de prazos processuais e procedimentais, com efeitos a 22 de janeiro de 2021¹, decorrentes das medidas adotadas no âmbito da pandemia da doença COVID-19 não obsta a que seja proferida a presente decisão arbitral, de acordo com o disposto na alínea *d*), do n.º 5 do artigo 6.º-B, aditado à Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

III - Matéria de facto

23. Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A)** Em 21-11-2014 foi proferido despacho judicial de homologação do Acordo de Revitalização celebrado entre a Requerente e os devedores no âmbito do Processo Especial de Revitalização n.º .../14...TBFAF, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Braga, instância Central de Guimarães, 1ª Secção do Comércio – J1, e que transitou em julgado em 16-12-2014. O anúncio da homologação e citação dos credores e outros interessados afirma o seguinte:

¹ Vd., artigo 4.º da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro.

“Mais ficam citados todos os credores e demais interessados de tudo o que antecede e ainda de que a decisão vincula os credores, mesmo aqueles que não hajam participado nas negociações”(vd., documento n.º 12 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

B) O despacho judicial, identificado na alínea anterior, tem o seguinte teor:

“CONCLUSÃO - 21-11-2014

A..., S.A. instaurou o presente processo especial de revitalização, visando estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes um acordo conducente à revitalização da sua situação económica e financeira, por forma a ultrapassar a situação económica difícil ou de insolvência iminente em que se encontra. Na pendência dos autos, pelo Ex.mo Sr. Administrador Judicial Provisório foi apresentado o plano de recuperação, junto a fls. 353 e seguintes, o qual, submetido a apreciação dos credores, mereceu o voto favorável da maior parte deles, tendo a deliberação correspondente sido aprovada, tal como judicialmente reconhecido a fls. 408 e 543.

Efectuada a publicidade da aprovação, e decorrido o prazo a que alude o art.º 214.º do CIRE, aqui aplicável nos termos do art.º 17.º-F, n.º 5 do mesmo código, cumpre apreciar tal plano.

*

Resulta do disposto no referido art.º 17.º-F, n.º 5 do CIRE que, uma vez aprovado o plano de revitalização do devedor, o juiz decide se deve homologar o plano ou recusar a sua homologação, sendo que, para o efeito, deverá aplicar as regras vigentes em matéria de aprovação e homologação do plano de insolvência previstas no título IX, em especial o disposto nos art.ºs 215.º e 216.º.

O art.º 215.º determina que o juiz recusa oficiosamente a homologação do plano no caso de violação não negligenciável de regras procedimentais ou das normas aplicáveis ao seu conteúdo qualquer que seja a sua natureza, e ainda quando, no prazo razoável

que estabeleça, não se verifiquem as condições suspensivas do plano ou não sejam praticados os atos ou executadas as medidas que devam preceder a homologação.

O art.º 216.º, por seu turno, prescreve que o juiz recusa a homologação se tal lhe for solicitado pelo devedor, caso este não tenha sido o proponente e tiver manifestado nos autos a sua oposição, anteriormente à aprovação do plano, ou por algum credor ou sócio, associado ou membro do devedor cuja oposição haja sido comunicada nos mesmos termos, contanto que o requerente demonstre em termos plausíveis, em alternativa, que:

a) a sua situação ao abrigo do plano é previsivelmente menos favorável do que a que interviria na ausência de qualquer plano, designadamente face à situação resultante de acordo já celebrado em procedimento extrajudicial de regularização de dívidas;

b) o plano proporciona a algum credor um valor económico superior ao montante nominal dos seus créditos sobre a insolvência, acrescido do valor das eventuais contribuições que ele deva prestar.

Ora, no caso dos autos não foi oportunamente requerida a recusa de homologação por parte de algum interessado com legitimidade para o efeito, em conformidade com o disposto no art.º 216.º do CIRE.

Acresce que o plano apresentado não viola regras procedimentais a considerar e não está em causa a legalidade do seu conteúdo.

Finalmente, não se verifica qualquer circunstância passível de integrar a situação dos autos na previsão correspondente ao segundo período do citado art.º 215.º.

Estão, como tal, verificados todos os requisitos necessários à aprovação do plano de revitalização da devedora apresentado nos autos.

Tal plano, uma vez homologado, vinculará os credores, mesmo daqueles que não hajam participado nas negociações, nos termos do disposto no art.º 17.º-F, n.º 6 do CIRE.

Termos em que se decide homologar o plano de revitalização da devedora A..., S.A..

Valor: € 2.831.516,00, correspondente ao valor do ativo da devedora discriminado a fls. 374 (art.º 301.º do CIRE)

Custas pela devedora (art.º 17.º-F, n.º 5 do CIRE), sendo que, considerando a simplicidade do processado verificado, fixa-se a taxa de justiça devida em montante não superior a 5 UC (art.º 302.º, n.º 3 do CIRE, aqui aplicável analogicamente).

Notifique, publicite e registe, nos termos do disposto nos art.ºs 37.º e 38.º do CIRE (art.º 17.º-F, n.º 6 do CIRE).”

(vd., documento n.º 13 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

C) O Acordo de Revitalização, identificado na alínea **A)**, estabelece o seguinte plano de regularização para os fornecedores da Requerente:

“3.2- Fornecedores C/C, Títulos a Pagar e Outros

Plano de regularização:

3.2.1- Pagamento de 50% do capital em dívida em 120 prestações mensais, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira 24 meses após o trânsito em julgado da sentença de homologação do plano de recuperação;

3.2.2- O capital remanescente (50%) será pago, a final, isto é, depois de cumprido o plano de pagamento referido em 3.2.1., objecto de negociação com vista à definição de um plano para o seu pagamento;

3.2.3- Perdão da totalidade dos juros vencidos e vencidos, bem como dos demais encargos da dívida (nomeadamente comissões, encargos decorrentes de títulos aceites, descontados e/ou reformados, entre outros).”

(vd., documento n.º 13 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

D) A B... S.A. figura como credora no Acordo de Revitalização identificado na alínea **A)** (vd., documentos n.ºs 13 e 14 anexos ao pedido de pronuncia arbitral).

E) A AT notificou a Requerente (documento n.º... de 02-11-2015) para, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º-B do CIVA, proceder à retificação a favor do Estado da dedução do imposto já efetuada, no montante de €7.631,58, associada a créditos que foram

considerados como sendo de cobrança duvidosa pelo sujeito passivo credor B... S.A., através do Pedido de Autorização Prévia n.º..., de 20-10-2015, com fundamento no disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA (vd., documento n.º 9 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

F) A AT notificou a Requerente (documento n.º 101387000 de 05-01-2016), para nos termos do n.º 5 do artigo 78.º-B do CIVA, proceder à retificação a favor do Estado da dedução do imposto já efetuada, no montante de €10.490,21, associada a créditos que foram considerados como sendo de cobrança duvidosa pelo sujeito passivo credor B... SA, através do Pedido de Autorização Prévia n.º..., de 20-12-2015, com fundamento no disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA (vd., documento n.º 9 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

G) A AT notificou a Requerente (documento n.º 101... de 05-01-2016) para, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º-B do CIVA, proceder à retificação a favor do Estado da dedução do imposto já efetuada, no montante de €12.855,81, associada a créditos que foram considerados como sendo de cobrança duvidosa pelo sujeito passivo credor B... SA, através do Pedido de Autorização Prévia n.º..., de 20-12-2015, com fundamento na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA (vd., documento n.º 9 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

H) A AT notificou a Requerente (documento n.º 101386999 de 05-01-2016) para, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º-B do CIVA, proceder à retificação a favor do Estado da dedução do imposto já efetuada, no montante de €9.458,07, associada a créditos que foram considerados como sendo de cobrança duvidosa pelo sujeito passivo credor B... SA através do Pedido de Autorização Prévia n.º ..., de 20-12-2015, com fundamento na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA (vd., documento n.º 9 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

I) Relativamente ao Pedido de Autorização Prévia n.º..., de 20-10-2015, identificado na alínea **E)**, a Requerente, em 27-11-2015, exerceu o seu direito de audição nos seguintes termos:

“declarar que relativamente ao documento que se anexa, para regularização de 7.631,58 (Pedido de Autorização Prévia...) de IVA de dívida incobrável da B... a empresa encontra-se em Processo Especial de Revitalização e que todos os seus créditos estão titulados no mesmo, havendo um acordo com todos os credores por 100% dos valores. Uma vez que não existiu perdão de dívida e os montantes estão a ser pagos em prestações onde estão contemplados o IVA pede-se a anulação da autorização prévia de regularização”

(vd., documento n.º 10 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

J) A AT através da comunicação n.º ..., de 11-04-2019, assunto “*Pedidos de Autorização Prévia (PAP) relativamente aos quais não se verificou a correspondente regularização de IVA a favor do Estado em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 78.º-B do CIVA*”, notificou a Requerente para exercer o direito de participação na modalidade de audição prévia (artigo 60.º LGT) sobre o projeto de liquidação adicional de IVA no valor de €40.435,67 (vd., fls. 4 do Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).

K) A Direção de Finanças de Braga através do ofício n.º..., de 15-10-2019, notificou a Requerente do despacho de concordância do Chefe de Divisão de Tributação e Cobrança, de 15-10-2019, exarado na Informação, de 15-10-2019, que recaiu sobre o direito de audição da Requerente n.º.... A referida Informação tem o seguinte teor:

“Não tendo sido efectuada a regularização do IVA em causa e tendo sido agora notificado para o exercício do direito de audição, veio alegar encontrar-se abrangido por um PER, havendo acordo com todos os credores alegando, ainda, não se verificar qualquer perdão de dívida e encontrar-se a efectuar os pagamentos acordados. Não foi

apresentada qualquer prova documental dos factos alegados. Não obstante o referido, tratando-se de um crédito de cobrança duvidosa, e não de um crédito incobrável e tendo sido solicitada a regularização do IVA, anteriormente liquidado, pelo credor, nos termos do n.º 2 do art.º 78.º-A do CIVA, e não tendo o devedor efectuado prova, quando solicitado, do pagamento das respectivas faturas deve efectuar a correspondente regularização do IVA a favor do Estado nos termos do n.º 5 do art.º 78.º B e do n.º 1 do art.º 78.º C ambos do CIVA, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do art.º 78.º C da mesma disposição legal.(...)

IV CONCLUSÃO

Atentos os factos, não sendo de atender os fundamentos expostos pelo devedor, deverá ser emitida a liquidação adicional no valor de €40.435,67 nos termos do art.º 87.º do CIVA.” (vd., documento n.º 11 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

L) A AT, através da comunicação n.º ..., de 23-10-2019, notificou a Requerente da correção feita ao valor do excesso a reportar existente na conta corrente de IVA (Documento de Correção n.º...; Liquidação n.º...), por ter verificado que a Requerente não procedeu à retificação, a favor do Estado, da dedução do imposto anteriormente efetuada referente a créditos considerados de cobrança duvidosa. A correção no montante de €40.435,67 foi realizada ao abrigo do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de setembro (vd., fls. 6 do Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais).

M) A AT emitiu os seguintes atos:

i) Liquidação adicional n.º 2019..., de 23-10-2019, no montante de €30.678,86, conforme Demonstração de Acerto de Contas n.º 2019..., de 24-10-2019 (vd., documentos n.º 1 e 5 anexos ao pedido de pronuncia);

- ii)* Liquidação adicional n.º 2019..., de 23-10-2019, no montante de €9.756,81, conforme Demonstração de Acerto de Contas n.º 2019..., de 24-10-2019 (vd., documentos n.º 2 e 6 anexos ao pedido de pronuncia arbitral);

 - iii)* Liquidação adicional n.º 2019..., de 23-10-2019, relativa a juros compensatórios no montante de €7.393,18, conforme Demonstração de Acerto de Contas n.º 2019..., de 24-10-2019 (vd., documentos n.º 3 e 7 anexos ao pedido de pronuncia arbitral);

 - iv)* Liquidação adicional n.º 2019..., de 23-10-2019, relativa a juros moratórios no montante de €2.540,83, conforme Demonstração de Acerto de Contas n.º 2019..., de 24-10-2019 (vd., documentos n.ºs 4 e 8 anexos ao pedido de pronuncia arbitral).
- N)** As liquidações identificadas na alínea anterior não foram pagas pela Requerente e deram origem ao processo de execução fiscal identificado sob o n.º ...2019..., tendo a Requerente apresentado no Serviço de Finanças de Fafe o pedido de suspensão da execução através da garantia bancária n.º..., de 07-02-2020, prestada pelo D... S.A., no valor de €64.043,28 (vd., documento n.º 16 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- O)** A Requerente na execução do Acordo de Revitalização, identificado na alínea **A)**, pagou à B... S.A., até Fevereiro de 2020, trinta e nove prestações no valor de €910,19 cada, perfazendo o valor total de €35.497,41 (vd., documento n.º 15 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- P)** A Requerente, em 06-03-2020, apresentou no CAAD o pedido de pronúncia arbitral.

24. Factos dados como não provados

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

25. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, atendendo ao disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e no artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada.

Assim, de acordo com o disposto no artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida tendo em conta as questões de Direito suscitadas.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental, junta aos autos, e a prova testemunhal consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

No caso e para prova dos factos, foi tomado em conta, conjugado e analisado de forma crítica, o depoimento prestado por C..., contabilista certificado. Este depoimento foi globalmente considerado credível e revelou conhecimento, designadamente técnico, no âmbito das respetivas atividades e no que respeita à matéria objeto dos presentes autos.

Na formação da convicção do Tribunal quanto à prova foram ainda relevantes o processo administrativo instrutor bem como os demais documentos juntos aos autos e que o Tribunal analisou criticamente em conjugação com as posições das partes espelhadas nos respetivos articulados e alegações.

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

pela solução dada a outras ou, em qualquer caso, cuja apreciação seria inútil (vd., artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. Matéria de Direito

26. A principal questão *decidenda* nos presentes autos arbitrais diz respeito à apreciação da legalidade das liquidações adicionais de IVA decorrentes da regularização, por parte de um credor, do IVA incluído nas faturas por este emitidas em nome da Requerente. As referidas faturas não foram pagas na data dos respetivos vencimentos, mas estavam a ser pagas pela Requerente, ao abrigo do estipulado no Acordo de Revitalização homologado por sentença judicial, no âmbito do Processo Especial de Revitalização de Empresas.

27. No enquadramento legal da questão é necessário começar por proceder à análise do denominado processo especial de revitalização.

27.1. O Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, (adiante abreviadamente designado por “CIRE”) tem sido objeto de sucessivas alterações ao longo dos anos. A sexta alteração ao CIRE, realizada através da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, instituiu o processo especial de revitalização (designado abreviadamente por “PER”)

27.2. O artigo 17.º-A do CIRE, com a epígrafe “*Finalidade e natureza do processo especial de revitalização*”, tem o seguinte teor:

“1- O processo especial de revitalização destina-se a permitir ao devedor que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização.

2- O processo referido no número anterior pode ser utilizado por todo o devedor que, mediante declaração escrita e assinada, ateste que reúne as condições necessárias para a sua recuperação.

3- O processo especial de revitalização tem caráter urgente.”

27.3. Os efeitos da instauração do PER estão estabelecido no artigo 17.º-E do CIRE. De acordo com o n.º 1 deste artigo após o juiz nomear, por despacho, o administrador judicial provisório fica impedida “(...) a instauração de quaisquer ações para cobrança de dívidas contra a empresa e, durante todo o tempo em que perdurarem as negociações, suspende, quanto à empresa, as ações em curso com idêntica finalidade, extinguindo-se aquelas logo que seja aprovado e homologado plano de recuperação, salvo quando este preveja a sua continuação.”. Nos termos do n.º 6 desta norma “Os processos de insolvência em que anteriormente haja sido requerida a insolvência do devedor suspendem-se na data de publicação no portal Citiuz do despacho a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C, desde que não tenha sido proferida sentença declaratória da insolvência, extinguindo-se logo que seja aprovado e homologado plano de recuperação.”

27.4. O plano de recuperação conducente à revitalização da empresa é remetido para homologação do juiz. Em caso de homologação, a decisão de homologação vincula a empresa e os credores, mesmo que não hajam reclamado os seus créditos ou participado nas negociações, de acordo com o disposto no n.º 10 do artigo 17.º-F do CIRE.

27.5. O n.º 12 do artigo 17.º-F do CIRE manda aplicar ao plano de recuperação o disposto no n.º 1 do artigo 218.º do CIRE que tem o seguinte teor:

“Salvo disposição expressa do plano de insolvência em sentido diverso, a moratória ou o perdão previstos no plano ficam sem efeito:

- a) Quanto a crédito relativamente ao qual o devedor se constitua em mora, se a prestação, acrescida dos juros moratórios, não for cumprida no prazo de 15 dias após interpelação escrita pelo credor;*
- b) Quanto a todos os créditos se, antes de finda a execução do plano, o devedor for declarado em situação de insolvência em novo processo.”*

28. Importa agora estabelecer o enquadramento legal da questão a nível do IVA.

28.1 Sobre a temática das regularizações do IVA afirma CLOTILDE PALMA:

“Apesar de as deduções efetuadas pelos sujeitos passivos terem, em princípio, um carácter definitivo, deverão ou poderão ser alteradas em determinadas situações referidas no artigo 78.º. São as chamadas situações de rectificação do IVA previstas, essencialmente, nos seguintes casos:

- *Redução do valor tributável do IVA, depois de já terem sido apresentadas as declarações periódicas;*
- *Registo de faturas por montante inexacto;*
- *Correcção de erros materiais praticados nos registos e nas declarações.*

(...)

No tocante aos créditos incobráveis e de cobrança duvidosa, com as alterações introduzidas em 2013 passámos a ter dois regimes: o já existente (constante do artigo 78.º do CIVA) para créditos vencidos antes de 1 de Janeiro de 2013, e o novo, aplicável a créditos vencidos a partir desta data (artigos 78.º A a 78.º D do CIVA).

Assim, relativamente a créditos vencidos a partir de 1 de Janeiro de 2013, prevê-se um novo regime de regularização de IVA, estabelecendo-se uma distinção entre “créditos de cobrança duvidosa” e “créditos incobráveis”. (cfr., Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos do IDEFF, n.º 1, 6.ª ed., Almedina, 2014, pp. 291-293)

28.2. Quanto aos créditos considerados incobráveis os sujeitos passivos podem regularizar o IVA nas condições previstas nas alíneas *a)* a *d)* do n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA sempre que o facto relevante ocorra em momento anterior ao disposto no n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA.

28.3. Relativamente aos créditos de cobrança duvidosa os sujeitos passivos podem regularizar o IVA nas condições estabelecidas no n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA e desde que também não se encontrem excluídos pelos n.ºs 6 ou 7 do artigo 78.º-A do CIVA.

28.4. Nos termos da alínea *a)* do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, com a redação vigente à data dos fatos provados nestes autos arbitrais, consideram-se créditos de cobrança duvidosa os créditos evidenciados como tal na contabilidade e que apresentam um risco de incobrabilidade devidamente justificado desde que verificados, cumulativamente os seguintes

requisitos: (i) O crédito esteja em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento²; (ii) Existam provas objetivas de imparidade; (iii) Tenham sido efetuadas diligências para o seu recebimento; (iv) O ativo tenha sido desreconhecido contabilisticamente.

28.5. Se estiverem reunidos os requisitos referidos no n.º anterior o sujeito passivo que pretenda efetuar a regularização deve, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 78.º-B do CIVA, efetuar um pedido de autorização prévia no prazo de seis meses contados a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA.

28.6. O pedido de autorização prévia é apreciado pela AT no prazo máximo de oito meses, nos termos do artigo 78.º-B, n.º 4, do CIVA, com a redação vigente à data dos fatos provados nestes autos arbitrais³, findo o qual se considera: (i) tacitamente deferido, caso os créditos sejam inferiores a €150 000, IVA incluído, por fatura; (ii) tacitamente indeferido, caso os créditos sejam iguais ou superiores a €150 000, IVA incluído, por fatura.

28.7. No caso dos créditos abrangidos pela alínea b) do n.º 2 e pelo n.º 4 do artigo 78.º-A a dedução é realizada pelo sujeito passivo e não é necessário efetuar um pedido de autorização prévia à AT.

28.8. A regularização do imposto a favor do sujeito passivo deve ser efetuada na respetiva declaração periódica, até ao final do período seguinte àquele em que se verificar o deferimento expresso ou tácito do pedido de autorização prévia pela AT, nos termos do n.º 8 do artigo 78.º-B do CIVA.

28.9. Após a apresentação do pedido de autorização prévia a AT notifica o adquirente, nos termos dos n.ºs 5 e 6 do artigo 78.º-B do CIVA, para que este efetue a correspondente retificação a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada. A referida retificação da dedução pelo adquirente deve ser efetuada na declaração periódica relativa ao período do imposto em que ocorreu a respetiva notificação.

² Com a alteração operada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, a duração foi alterada para 12 meses.

³ Com a alteração operada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, o prazo foi reduzido para 4 meses.

28.10. Relativamente às faturas que já se encontrem pagas ou não se encontrem em mora, o adquirente deve identificá-las, por via eletrónica, no Portal das Finanças, até ao final do prazo para a entrega da declaração periódica mencionada no n.º 1 do artigo 78.º-C do CIVA, juntando prova documental dos factos que alega. A prova produzida pelo adquirente/devedor de que as faturas já foram pagas ou não se encontram em mora determina o indeferimento pela AT do pedido de autorização prévia, nos termos dos n.ºs 6 e 7 do artigo 78.º-B do CIVA.

28.11. Se o adquirente/devedor não retificar a dedução inicialmente efetuada e não fizer prova de que as faturas já se encontram pagas ou não se encontram em mora, a AT emite liquidação adicional, nos termos do artigo 87.º, correspondente ao imposto não retificado pelo devedor, notificando em simultâneo o sujeito passivo de deferimento do pedido de autorização prévia, de acordo com o estabelecido no artigo 78.º-C, n.º 1, do CIVA.

28.12. Nos termos do n.º 3 do artigo 78.º-C, os sujeitos passivos que hajam procedido anteriormente à dedução do imposto associado a créditos de cobrança duvidosa, em caso de recuperação, total ou parcial, dos créditos, devem entregar o imposto correspondente ao montante recuperado na declaração periódica a apresentar no período do recebimento.

29. Conforme resulta do enquadramento legal exposto (vd., n.º 27. *supra*) o processo especial de revitalização visa permitir a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência. Assim, o legislador pretende que a recuperação dos devedores, sempre que possível, predomine sobre a sua liquidação, desde que isso não prejudique a satisfação, tão completa quanto possível, dos credores.

Tal como afirmam CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, o pressuposto substantivo do processo de revitalização é “ (...) a recuperabilidade do devedor”, constituindo esta o “*vector matricial do processo de revitalização*”, por isso, deve o acesso a tal processo

ficar excluído quando já se verifica alguma das situações que caracterizam a insolvência do devedor ⁴.

Com efeito, o processo especial de revitalização destina-se a evitar a insolvência de empresas cujos créditos não se caracterizam por uma incobabilidade definitiva e, em consequência, ainda são suscetíveis de recuperação. Isto significa que o acordo dos credores com o plano de recuperação, homologado por sentença judicial, traduz uma expectativa, ainda que contingente, de recebimento dos créditos por parte dos credores nos termos do plano acordado.

Os efeitos jurídicos da homologação do plano de recuperação produzem-se automaticamente com a notificação da sentença homologatória e a produção de efeitos ocorre não só *inter partes*, mas também perante os credores não subscritores do plano de recuperação, desde que tais créditos se tenham constituído até à prolação do despacho de nomeação de administrador judicial provisório, nos termos do n.º 10 do artigo 17.º-F do CIRE. A preocupação do legislador com a necessidade de proteção do devedor determinou que o plano de recuperação produza efeitos em relação a terceiros credores, uma vez que a não sujeição destes deixaria o devedor mais desprotegido.

Além disso, a notificação da sentença homologatória do plano de recuperação, nos termos dos n.ºs 1 e 6 do artigo 17.º-E do CIRE, tem como efeitos a extinção das ações para cobrança de dívida, salvo se o plano de recuperação prever a sua continuação, e a extinção dos processos de insolvência suspensos em virtude do despacho de nomeação do administrador judicial provisório.

30. De acordo com a factualidade provada (vd., n.º 23 *supra*) importa destacar, como aspeto determinante para a análise da questão de direito suscitada nos presentes autos arbitrais, que o plano de revitalização da Requerente, resultante do acordo com os credores, foi homologado por sentença judicial, de 21-11-2014, tendo transitado em julgado em 16-12-2014, ou seja, em momento anterior à entrega na AT dos pedidos de autorização prévia para a regularização de

⁴ Vd., *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 2.ª ed., Quid Juris, 2013, pp. 142-144.

créditos por parte do credor da Requerente, que ocorreram em 20-10-2015 e 20-12-2015 (vd., alíneas **A)**, **E)**, **F)**, **G)** e **H)** do n.º 23 *supra*).

A própria AT reconhece que a sentença homologatória do plano de recuperação ocorreu em momento anterior ao término do prazo de 24 meses de mora do crédito em questão (vd., n.º 18 da Resposta integrante dos presentes autos arbitrais).

O referido plano de revitalização da Requerente, de acordo com os factos provados nos presentes autos, prevê o pagamento integral do capital em dívida, com um prazo de carência de dois anos após o trânsito em julgado da sentença que homologou o referido plano (vd., alínea **C)** do n.º 23 *supra*).

O objetivo da moratória das dívidas estabelecida no plano de revitalização é viabilizar o restabelecimento financeiro da Requerente. Assim, esta moratória foi concedida pelos credores na condição de serem satisfeitos os créditos subsistentes, que não são perdoados, em conformidade com o plano de pagamentos acordado.

Nestes termos, os créditos não são considerados incobráveis e, em consequência, o IVA não pode ser regularizado nas condições previstas no artigo 78.º-A, n.º 4, do CIVA (vd., n.º 28.2. *supra*).

O credor interveniente no Acordo de Revitalização *supra* identificado que requereu a autorização prévia para a regularização a seu favor do IVA considerou os seus créditos de cobrança duvidosa. Os créditos de cobrança duvidosa podem ser regularizados desde que reunidos os requisitos previstos no artigo 78.º-A, n.ºs 1, 2 e 3, do CIVA (vd., n.ºs 28.3., 28.4. e 28.5. *supra*).

31. O disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, na redação à data dos fatos, define créditos de cobrança duvidosa aqueles que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que se verifica caso o crédito esteja em mora há mais de 24 meses, desde a data do respetivo vencimento, e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

A AT alega que apenas a prova produzida pelo adquirente/devedor de que as faturas já foram pagas, ou não se encontram em mora, determina o indeferimento expresso do pedido de autorização prévia.

Da prova constante dos presentes autos resulta que a Requerente informou a AT, em sede do exercício do direito de participação na modalidade de audição prévia, que estava abrangida por um PER, havia acordo com todos os credores, não se verificava qualquer perdão de dívida e encontrava-se a efetuar os pagamentos acordados (vd., alíneas **I**, e **K**) do n.º 23 *supra*).

Nos presentes autos consta também a prova de que a Requerente estava a cumprir com o plano de pagamentos acordado no âmbito do PER em relação ao credor que apresentou os pedidos de autorização prévia na AT (vd., alínea **O**) do n.º 23 *supra*).

Estas circunstâncias não poderão, naturalmente, deixar de relevar para a matéria em análise.

32. Na verdade, embora a letra da lei possa fundamentar a interpretação da AT, não é de nenhum modo evidente, em face da prova produzida e do enquadramento legal da questão, que a AT na análise do pedido de autorização prévia desconsidere completamente o fato do credor estar vinculado a receber os seus créditos, incluindo o IVA, nos termos do Acordo de revitalização judicialmente homologado.

A expectativa de cobrança dos créditos, através da execução do plano de revitalização, é dificilmente conciliável com a sua simultânea consideração, por parte do credor, como “*créditos de cobrança duvidosa*” para efeitos da regularização do IVA. Se após a homologação judicial do acordo de revitalização é possível a regularização do IVA por parte do credor fica aberta a possibilidade deste atenuar as restrições resultantes do PER, bastando para tal proceder imediatamente à regularização do IVA. Isso equivale a um favorecimento desse credor com desrespeito pelas finalidades do PER.

Acresce que, nesse caso, a Requerente efetuará um duplo pagamento do IVA, por um lado, ao credor nos termos do plano de recuperação judicialmente homologado e, por outro lado, ao

Estado na sequência do deferimento pela AT do pedido de autorização prévia do credor, sem prejuízo da possibilidade de regularizar, mais tarde, a seu favor o imposto correspondente.

Nesta situação o deferimento do pedido de autorização prévia da regularização de créditos considerados de cobrança duvidosa, com fundamento no disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, poderia contribuir para inviabilizar a execução do plano de revitalização ao qual está vinculado o credor ou, pelo menos, causar um prejuízo para a recuperação do devedor comprometendo o esforço de revitalização acordado no âmbito do PER.

Efetivamente, ocorre uma penalização para a Requerente que conduz a resultados injustificados, sob o ponto de vista económico e jurídico.

Ora, tais resultados sem justificação substancial que os sustente, não poderão ter sido desejados pelo legislador. Virá a propósito referir que, de acordo com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT e no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, tem de se presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada para uma determinada situação jurídica.

Em conclusão, no presente caso, o Tribunal considera que o disposto no artigo 78.º-A, n.º 2, alínea *a*), do CIVA, interpretado no quadro do sistema jurídico em que este se insere, não pode fundamentar o direito à regularização do IVA, porque o credor que o invocou estava vinculado ao plano de recuperação judicialmente homologado e o crédito à data da apresentação do pedido de autorização prévia já não se encontrava em mora.

Deste modo, a regularização do IVA (a seu favor) pelo credor é desprovida de suporte legal, por não ter considerado os efeitos do plano de revitalização judicialmente homologado. Assim, a retificação simétrica a favor do Estado, por parte da Requerente, também não é devida, dada a relação causal com a regularização do IVA por parte do credor.

33. Em face do exposto, julga-se procedente o vício material de erro nos pressupostos, invocado pela Requerente, sendo as liquidações adicionais de IVA impugnadas anuláveis, em conformidade com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do CPA, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea *d*) do RJAT.

34. Cabe agora apreciar o pedido da Requerente relativo à anulação das liquidações de juros compensatórios e moratórios.

No presente caso, atendendo ao disposto nos artigos 35.º, n.º 1, e 44.º, n.º 1, da LGT, não se verifica o requisito constitutivo de retardamento da liquidação de imposto por parte da Requerente. Efetivamente, os atos tributários de liquidação adicional e IVA são inválidos por erro nos pressupostos, gerador de anulabilidade.

A ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional de IVA implica a ilegalidade das respetivas liquidações de juros compensatórios e moratórios.

35. Finalmente, cabe agora analisar o pedido da Requerente de indemnização pelos encargos suportados com a garantia bancária.

Ficou provado nos presentes autos que a Requerente prestou garantia no âmbito do respetivo processo de execução fiscal para a cobrança das quantias referentes às liquidações adicionais impugnadas (vd., alínea N) do n.º 23 *supra*).

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta dos artigos 53.º da LGT e 171.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), nos seguintes termos:

“Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

- 1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*
- 3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente*

lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”

“Artigo 171.º

Indemnização em caso de garantia indevida

1 - A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

2 - A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.”

O processo arbitral é o meio adequado para o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada, pois é aplicável subsidiariamente o artigo 171.º do CPPT, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT.

No presente caso, o erro sobre os pressupostos que afeta as liquidações adicionais de IVA é imputável à AT. Nestes termos, a Requerente tem direito a ser indemnizada pelos prejuízos derivados da garantia prestada para suspender a execução fiscal instaurada para cobrança da quantia liquidada.

A Requerente não alegou nem provou os encargos que suportou para prestar a garantia, em consequência, é inviável fixar na presente decisão arbitral a indemnização a que aquela tem direito, o que só poderá ser efetuado em execução de sentença

V - Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral de anulação das liquidações adicionais de IVA n.ºs 2019... e 2019..., ambas de 23-10-2019, conforme Demonstração de Acerto de Contas n.ºs 2019... e 2019..., de 24-10-2019;

- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação das liquidações de IVA relativas a juros compensatórios e moratórios n.ºs 2019..., e 2019..., de 23-10-2019, conforme Demonstração de Acerto de Contas n.ºs 2019..., 2019..., de 24-10-2019;
- c) Julgar procedente o pedido da Requerente quanto ao pagamento de indemnização por garantia indevida, no montante que se vier a liquidar em execução de sentença;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo no montante abaixo indicado (vd., VII *infra.*).

VI - Valor do Processo

Atendendo ao disposto nos artigos 32.º do CPTA, 306.º, n.º 2, do Código do Processo Civil e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) fixa-se o valor do processo em €50.369,68 (cinquenta mil, trezentos e sessenta e nove mil euros e sessenta e oito cêntimos).

VII - Custas

O montante das custas é fixado em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo da Requerida nos termos da Tabela I do RCPAT, em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do RCPAT,

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 15 de fevereiro de 2021

O Árbitro

(Olívio Mota Amador)