

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 447/2021-T

Tema: IVA/2014 - Sujeito passivo misto - Alteração do critério de dedução - Prazo - Aplicação do artigo 98º-2, do CIVA - Ofício Circulado nº 30.108, de 30.1.2009 - Artigos 9º, al. 27 e 8º, nº 7, al. b), do CIVA - Dedução de créditos incobráveis.

SUMÁRIO

I. A alteração do método de dedução nos casos dos denominados “sujeitos passivos de IVA mistos” pode sempre ser efectuada ao abrigo do disposto no artigo 98º-2, do CIVA e, conseqüentemente, no prazo de 4 anos.

II. Ocorrendo a comunicação, para efeitos de dedução de IVA, de créditos incobráveis em 2015 e, conseqüentemente na vigência da redacção do artigo 78º-7/b), do CIVA, introduzida pela Lei nº 82-B/2014, de 31-12 [“Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis (...) b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado, após trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos (...)”], deverá ser esse, em princípio, o regime legal aplicável.

III. Todavia, se o vencimento desses créditos, considerados incobráveis em 2015, tiver ocorrido em data anterior ao início da vigência do artigo 78º-7-b), com a redacção da Lei nº 82-B/2014, podem esses créditos ser dedutíveis para efeitos de IVA por força da vigência, em 2015, do disposto no artigo 198º, da Lei nº 66-B/2012, de 31-12 [“(...) 6 — O disposto nos nºs 7 a 12, 16 e 17, do artigo 78.º do Código do IVA aplica -se apenas aos créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013 (...)”].

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro presidente), Sérgio de Matos e António Pragal Colaço (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 28 de Setembro de 2021, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., doravante abreviadamente designado por “Requerente”, com o número de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., n.º..., Porto, apresentou nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAMT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (“Portaria de Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa”) pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou “AT”).

2. O Requerente pede decisão arbitral com vista à anulação por (i)legalidade da decisão de (in)deferimento parcial que recaiu sobre o Recurso Hierárquico interposto pelo ora Requerente no passado dia 23 de Janeiro de 2018, no âmbito do procedimento n.º..., no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira analisou a legalidade da decisão de indeferimento parcial que versou sobre a anterior Reclamação Graciosa apresentada pelo Requerente no âmbito do procedimento n.º ... contra os actos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... e n.º 2017..., no montante total de € 958.736,23 e os actos tributários de demonstração de liquidação de juros n.º 2017 ... e n.º 2017..., no montante total de € 86.312,13, subsequentemente substituídos pelos atos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.ºs 2018 ... e 2018..., no montante total de € 757.273,80, assim como dos actos tributários de demonstração de liquidação de juros n.ºs 2018..., no montante total de € 70.008,52, emitidos, os primeiros na

sequência do Relatório de Inspeção Tributária respeitante à ordem de serviço OI 2016..., e os segundos, na sequência do deferimento parcial da referida reclamação graciosa n.º ...2017... . Face ao deferimento parcial do recurso hierárquico impetrado pela Requerente e a correlativa aceitação do valor das Regularizações de IVA relacionadas com autoliquidação decorrente da aquisição de prestações de serviços de construção civil (€ 2.533,21), o valor de imposto passou a ser de € 754.740,59.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 19 de Julho de 2021 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

4. 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, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Colectivo, o Dr. Juiz José Poças Falcão (árbitro presidente), Sérgio de Matos e António Pragal Colaço (árbitros vogais).

5. Em 9 de Setembro de 2021, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 28 de Setembro de 2021.

7. A Requerida deduziu Resposta introduzida no sistema electrónico da CAAD no dia 10 de Novembro de 2021, tendo também nessa data procedido à junção do processo administrativo.

8. A 17 de Novembro de 2021, uma das mandatárias(os) do requerente renunciou ao mandato, tendo as partes sido notificadas após despacho arbitral para o efeito.

9. Por despacho de 28 de Novembro de 2021, foi decidido com fundamento no disposto nos artigos 16º-c) do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, dispensar a

reunião do Tribunal com as partes, considerando que (i) se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais e (ii) que não há exceções ou questões prévias a debater. Foi mais decidido que ambas as partes apresentassem, no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias [(artigos 29º, do RJAT, 91º-5 e 91º-A, do CPTA, versão republicada em anexo ao DL nº 214-G/2015, de 2-10)], alegações escritas, de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito, fixando-se como data provável para a prolação e notificação da decisão final o dia 11-2-2022, devendo o Requerente dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

À luz do princípio da cooperação [cfr artigo 7º, do CPC], convidaram-se ambas as partes a remeter ao CAAD cópias dos respetivos articulados, em formato editável (de preferência, em “Word”) com vista a facilitar e abreviar a tarefa de elaboração do acórdão final no que respeita sobretudo à fixação da matéria de facto.

10. A Requerente veio a produzir as suas alegações por requerimento impetrado no dia 20 de Dezembro de 2012 e a Requerida por requerimento impetrado em 6 de Janeiro de 2022.

II. Do pedido da Requerente:

A Requerente solicita a anulação por (i) legalidade da decisão de (in)deferimento parcial que recaiu sobre o Recurso Hierárquico por si interposto, (pelo ora Requerente) no passado dia 23 de Janeiro de 2018, no âmbito do procedimento n.º ...2018..., no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) analisou a legalidade da decisão de indeferimento parcial que versou sobre a anterior Reclamação Graciosa apresentada pelo Requerente no âmbito do procedimento n.º ...2017... contra os actos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... e n.º 2017..., no montante total de € 958.736,23 e os actos tributários de demonstração de liquidação de juros n.º 2017... e n.º 2017..., no montante total de € 86.312,13, subsequentemente substituídos pelos atos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.ºs 2018... e 2018..., no montante total de € 757.273,80, assim como dos actos tributários de demonstração de

liquidação de juros n.ºs 2018..., no montante total de € 70.008,52, emitidos os primeiros na sequência do Relatório de Inspeção Tributária respeitante à ordem de serviço OI 2016..., e os segundos na sequência do deferimento parcial da referida reclamação graciosa n.º ...2017... .

III. Da resposta da Requerida AT:

Em resposta, a Requerida AT veio deduzir impugnação concluindo pela legalidade de todos os actos impugnados devendo em consequência os mesmos serem mantidos na ordem jurídica, por entender que os mesmos consubstanciam uma correcta aplicação do direito aos factos.

IV. DO SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

V. Matéria de facto:

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Requerente é uma instituição de crédito, cujo objecto social consiste na realização das operações descritas no n.º 1 do artigo 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (aprovado pelo Decreto-lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro) e do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 186/2002, de 21 de Agosto.

2. No âmbito da sua actividade, o Requerente realiza operações financeiras enquadráveis na norma de isenção constante da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, que não conferem o direito à dedução deste imposto, como sejam o caso das operações de financiamento/concessão de crédito, das operações relativas a pagamentos e, em geral, das transacções relativas à negociação e venda de títulos.

3. O Requerente realiza também operações financeiras como operações de locação financeira mobiliária, locação de cofres, custódia de títulos, entre outras, que, por não se enquadrarem na norma de isenção prevista na supra referida alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, conferem o direito à dedução deste imposto nos termos gerais [cf. a alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA].

4. O Requerente suporta gastos que são exclusivamente afectos a operações sujeitas a IVA e deste não isentas (conferindo, por conseguinte, o direito à dedução do IVA incorrido), como suporta gastos que são exclusivamente afectos a operações isentas (que não conferem o direito à dedução), e suporta ainda gastos que são afectos, simultaneamente, a ambas as tipologias de operações (recursos de utilização mista).

5. O Requerente no que concerne aos gastos suportados exclusivamente em operações que conferem o direito à dedução, utilizou o método da imputação directa para a dedução do imposto incorrido (cf. Artigo 20.º do Código do IVA), aos gastos suportados com recursos afectos exclusivamente às actividades que não conferem o direito à dedução, não deduziu qualquer montante de IVA e por sua vez, no que respeita aos gastos suportados com recursos de utilização mista, o Requerente efectuou a dedução do IVA incorrido nos anos de 2012 e 2013, unicamente com recurso ao método da afectação real, através: i) do apuramento do coeficiente de imputação específico, conforme previsto no Ofício Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA – tendo apurado um coeficiente de 5% em cada um dos referidos anos –, ii) bem como, através de outros critérios de dedução apurados para as diversas áreas onde a adopção do método de afectação real se revelou exequível.

6. Tendo procedido à mudança de critério de dedução do IVA suportado nos gastos, o Requerente:

a. Na área de Custódia de Títulos, Project Finance e Leasing, optou por deduzir o imposto incorrido nos gastos de acordo com o método da afectação real (Custódia de títulos) e da imputação directa (Project Finance e Leasing).

b. Na área da Gestão da carteira própria de títulos optou por deduzir o imposto incorrido nos gastos de utilização mista através do método da afectação real, pelo que os proveitos da mesma foram desconsiderados do cálculo do coeficiente de imputação específico.

7. Quanto à regularização de IVA de créditos incobráveis, o Requerente regularizou, na declaração periódica de IVA de Novembro de 2014, o montante de € 230.765,77, referente ao IVA de créditos incobráveis de devedores em situação de insolvência [cf. a alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IVA] e quanto a outras regularizações, fez inscrever a seu favor no campo 40 da declaração periódica de imposto de Dezembro de 2014 o remanescente - i.e. € 96.142,65 -, que corresponde a regularizações de notas de crédito emitidas a clientes (€ 62.355,43), ajustamentos do método de afectação real (€ 29.663,60) e autoliquidações de imposto na aquisição de serviços de construção civil (€ 2.533,21).

8. O quadro resumo das correcções efectuadas pelo Requerente foi o seguinte:

Regularizações de IVA efectuadas em Novembro e Dezembro de 2014		
Motivo da regularização	Montante	Declaração periódica
Adopção de um critério objectivo de afectação real, aplicável ao IVA incorrido na área de Custódia de títulos e implementação da imputação directa ao IVA incorrido nas áreas de <i>Project Finance</i> e <i>Leasing</i> , nos anos 2012 e 2013.	186.451,07 €	Novembro de 2014
Regularização de IVA relativo a créditos incobráveis	230.765,77 €	Novembro de 2014
Adopção de um critério objectivo de afectação real referente às áreas de gestão de carteira própria de títulos, e consequente ajustamento do critério de imputação específico	445.376,74 €	Dezembro de 2014
Regularizações de IVA decorrentes da emissão de notas de crédito pelo Requerente nas suas diversas actividades	96.142,65 €	Dezembro de 2014
TOTAL	958.736,23 €	

9. O Requerente foi sujeito a uma inspecção tributária por parte da Divisão de Inspeção a Bancos e outras Instituições Financeiras da AT, a qual deu origem ao Relatório de Inspeção Tributária, que procedeu à correcção de IVA que havia sido regularizado nas declarações periódicas de IVA de Novembro e Dezembro de 2014, no montante global de € 958.736,23.

10. Em consequência foram emitidos e notificados ao Requerente os actos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... e n.º 2017 ..., no montante de € 958.736,23, assim como dos actos tributários de demonstração de liquidação de juros n.º 2017 ... e n.º 2017..., no montante de € 86.312,13.

11. O Requerente deduziu Reclamação Graciosa quanto ao montante de € 949.222,38 (e não de € 958.736,23), por ter aceite a correcção de imposto, no montante de € 9.513,85, referente a regularização de IVA de créditos considerados incobráveis.

12. A Reclamação Graciosa veio a ser objecto de decisão de indeferimento parcial, tendo a Requerida deferido o montante de € 201.462,43 respeitante a IVA regularizado pelo Requerente a seu favor em créditos incobráveis, mantendo-se as seguintes correcções:

(a) regularização de imposto, no montante de € 186.451,07, na declaração periódica de Novembro de 2014, com referência às áreas de Custódia de títulos, Project Finance e Leasing;

(b) regularização de imposto, efectuada na declaração periódica de IVA de Dezembro de 2014, respeitante à área de Gestão de carteira própria de títulos, no montante de €445.376,74;

(c) regularização de IVA relativo a créditos incobráveis, no montante de € 19.845,49, efectuada na declaração periódica de Novembro de 2014 (tendo a AT aceite o montante remanescente de € 201.406,43);

(d) regularização de IVA decorrente da emissão de notas de crédito pelo Requerente, no montante de € 96.142,65, efectuada na declaração periódica de Dezembro de 2014

13. A Requerida fundamentou a manutenção das correcções nas áreas de Custódia de títulos, Project Finance e Leasing e área de Gestão de carteira própria de títulos *“quanto à aplicação do prazo de quatro anos para o exercício de direito à dedução do IVA, tratando-se de uma alteração do método de dedução do imposto inicialmente adotado em cada uma das declarações periódicas dos exercícios de 2012 e 2013, impõe-se como único mecanismo de regularização aplicável, o especialmente previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, de acordo, com o qual, a regularização em causa teria de ser efetuada na última declaração do ano a que respeita, o que não se verificou na situação em apreço”*.

14. A Requerida fundamentou a manutenção das correcções quanto a créditos incobráveis mantendo a correcção no valor de € 19.845,49 *“por falta de elementos que comprovem os pressupostos exigidos pela al. b) do n.º 7 do artigo 8.º do CIVA. e por “não serem suficientes os elementos apresentados em sede de Direito de Audição”, dado “tratar-se de sentenças de*

declaração de insolvência...”, não sendo “suficiente para confirmar a verificação do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou a homologação da deliberação do encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente” concluindo que “os documentos apresentados em sede de direito de audição não se mostram adequados e suficientes para comprovar os pressupostos expressamente elencados na alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, conjugada com o n.º 2 do artigo 156.º do CIRE (aplicável por remissão da primeira norma).”

15. A Requerida fundamentou a manutenção das correcções quanto à regularização de IVA decorrente da emissão de notas de crédito –, no montante de IVA de € 96.142,6536, em *“Para além do extrato, disponibilizou um conjunto de documentos que pretendem suportar documentalmente os respetivos movimentos contabilísticos constantes do mesmo. Contudo os documentos apresentados para o efeito correspondem a um total de 268 movimentos, no montante global de IVA de apenas € 94 552, 24”* e que, *“(…) verifica-se que o montante de € 94 552, 24 se reparte em três situações distintas (...): A) Regularizações de IVA decorrente da emissão de notas de crédito emitidas pela Reclamante (€ 62.355,43) (...) B) Regularizações de IVA relacionadas com ajustamento do método afetação real (€ 29.663,60) (...) C) Regularizações de IVA relacionadas com autoliquidação decorrente da aquisição de prestações de serviços de construção civil (€ 2.533,21)”*

16. No seguimento do (in)deferimento parcial da referida Reclamação Graciosa foram emitidos os atos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.os 2018 ... e 2018..., no montante total de € 757.273,80, assim como os actos tributários de demonstração de liquidação de juros n.ºs 2018..., no montante total de € 70.008,52.

17. O Requerente interpôs, em 23 de Janeiro de 2018, Recurso Hierárquico que correu termos no âmbito do procedimento n.º ...2018..., incidindo sobre os actos tributários identificados no número anterior, o qual foi objecto da decisão de indeferimento parcial, porquanto foi decidido deferir o pedido quanto ao valor de € 2.533,21 – relativo a regularizações de IVA relacionadas com a autoliquidação de imposto decorrente da aquisição de serviços de

construção civil, mantendo no entanto os actos tributários de liquidação de IVA em causa quanto ao remanescente, no montante parcial de € 754.740,59 (i.e., € 757.273,80 - € 2.533,21), ou seja, aceitou a não correcção das Regularizações de IVA relacionadas com autoliquidação decorrente da aquisição de prestações de serviços de construção civil (€ 2.533,21).

18. A Requerida também fundamentou a manutenção das correcções quanto à regularização de IVA decorrente da alteração do método de dedução com referência à área de Custódia de títulos, Project Finance e Leasing (1411) - € 186.451,07 - e à área de Gestão de carteira própria de títulos (1412) - € 445.376,74 -, no valor total € 631.827,81, no facto de *“Do apurado em sede de procedimento inspetivo, e que se encontra corroborado nas petições apresentadas pela Recorrente, resulta que a determinação do imposto dedutível, incorrido nos recursos de utilização mista, por referência às operações realizadas nos anos 2012 e 2013, relativas a Custódia de Títulos, Project Finance e Leasing, e no setor de atividade de gestão de carteira própria de títulos, foi efetuada através da aplicação de um “coeficiente de imputação específico”, ou seja, de um pro rata “mitigado” (em cumprimento do Ofício Circulado 30108, de 30 de janeiro de 2009)”*;

“A pretensão da Recorrente (...) Traduz-se na aplicação integral do método da afetação real em substituição da aplicação do coeficiente de imputação específico, tendo em vista a obtenção de uma dedução adicional ou suplementar de imposto”;

“Não se trata, na realidade, de exercício do direito à dedução de IVA contido em faturas registadas, mas que nunca foi deduzido, total ou parcialmente, mas sim a regularização de imposto deduzido nas declarações periódicas dos anos 2012 e 2013. Portanto, uma vez definido um método de determinação da dedução, e tendo o mesmo sido implementado, como referido, afigura-se estar em causa uma situação de alteração ou substituição retroativa do método aplicado de cálculo”;

“Exposto o quadro fáctico, importa referir que, relativamente às situações de alteração dos critérios de dedução de IVA, constitui posição da Direção de Serviços do IVA, e que se mantém, que o sujeito passivo misto que optou pelo método de cálculo do IVA dedutível que reputou de mais adequado exerceu, dessa forma, o seu direito à dedução do imposto”;

“Uma pretensão deste cariz, como a que se encontra em apreciação, traduz-se numa alteração da metodologia de cálculo de forma a obter uma vantagem económica não suportada em retificações derivadas de qualquer erro por cumulação de dois métodos de dedução, por hipótese”;

“Logo, considera-se que nestes casos não é aplicável o n.º 2 do art.º 98.º do Código do IVA, uma vez que já foi exercido o direito a deduzir o imposto contido nas faturas registadas relativamente a cada bem e/ou serviço, e não foi demonstrado que efetivamente a alteração pretendida é motivada por um erro de direito (recorde-se que não foram facultados quaisquer cálculos que justifiquem os valores peticionados, durante o procedimento inspetivo, apenas foi facultado o mencionado estudo da B...)”;

“O art.º 23.º do Código do IVA não licencia casos de acréscimos de dedução de IVA exclusivamente resultantes da modificação com efeitos retroativos da metodologia de cálculo da dedução de IVA”;

“Por outras palavras, a legislação interna portuguesa não dá azo a que ocorram situações em que um sujeito passivo, após ter determinado o imposto dedutível e procedido à «autoliquidação» do IVA, referente a anos já decorridos, de acordo com o método do pro rata baseado no critério do volume de negócios, venha, mais tarde, derrogar retroativamente a respetiva aplicação, enveredando por pressupostos diferentes, em execução dos quais constrói diversas variantes de imputação que lhe são mais favoráveis para o cálculo das deduções de IVA e, de seguida, apresenta declarações de substituição reportadas a anos já declarados e cujos valores de imposto haviam sido fixados de acordo com os procedimentos legalmente previstos”;

“Logo, não é enquadrável numa situação de erro de direito, pois não houve qualquer equívoco na interpretação do regime jurídico aplicável que tenha implicado a não dedutibilidade do IVA num primeiro momento, em virtude de errado enquadramento em sede de IVA confirmado por instruções administrativas, por exemplo”;

“Diferentemente, no aludido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 28 de junho de 2017, prolatado no âmbito do processo n.º 01427/14 e que veio qualificar o erro decorrente da aplicação do regime jurídico dos métodos de dedução do art.º 23.º do Código do IVA como «erro de direito», estava em causa uma omissão total de determinação da

dedução do imposto relativo aos inputs mistos por complexidade na interpretação do regime jurídico aplicável”;

“A jurisprudência invocada não é, deste modo, sobreponível ao caso em apreço, na medida em que ao contrário do que alega a Recorrente no articulado 97.º da petição, o acórdão do STA não versa sobre a mesma questão essencial de direito, não existe identidade entre o pedido objeto da decisão em epígrafe e a situação aqui controvertida”;

19. A Requerida fundamentou ainda a manutenção das correcções quanto à regularização de IVA decorrente de créditos incobráveis (1411) – no valor de € 19.789,49, no facto de, *“A Recorrente entende que os documentos apresentados em sede de procedimento de reclamação graciosa, consubstanciados em sentenças e reclamações de crédito são suficientes”;*

“Tratam-se de sentenças de declaração de insolvência, o que, como referido na decisão recorrida, que se reitera, não se mostra suficiente para confirmar a verificação do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou a homologação da deliberação do encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente, tal como previsto no n.º 2 do art.º 156.º do CIRE”;

“Não tendo a Recorrente fornecido, nesta sede, os elementos adicionais que não tinha apresentado anteriormente, encontra-se vedada a recuperação do imposto associado aos créditos no montante de € 19.789,49, sendo de manter as correcções apuradas e, por conseguinte, os atos que delas resultam, como determinado na decisão recorrida”;

20. A Requerida fundamentou ainda a manutenção das correcções quanto à regularização de IVA decorrente da emissão de notas de crédito – no valor de € 62.355,43, no facto de, *“Nestes termos, visto que a Recorrente nada acrescentou aos autos, suscetível de reverter o entendimento da AT, subsistem as razões que sustentaram a decisão recorrida, mantendo-se o indeferimento da pretensão de ver aceite a regularização de IVA, no período 1412, no valor de € 62.355,43, decorrente da emissão de notas de crédito”;*

21. A Requerida fundamentou ainda a manutenção das correcções quanto à regularização de IVA decorrente de ajustamentos do método de afectação real – no valor de € 29.663,60, no

facto de subsistir a impossibilidade de “...validação das regularizações em causa e não permitindo os elementos disponibilizados em sede de Reclamação Graciosa (meros mapas de cálculo) validar com rigor o montante da regularização efetuada pelo sujeito passivo, não poderá, nesta sede, ser reconhecido o direito a regularizar um montante que não se encontra documentalmente suportado por prova adequada e suficiente e que exigia uma análise detalhada a todas as deduções efetuadas ao longo do exercício pelo sujeito passivo, a qual só poderia ter sido efetuada em sede de procedimento inspetivo (...) mantém-se a decisão de indeferimento quanto à correção em causa, efetuada pela inspeção tributária.”

“A Recorrente defende que a correção deve ser anulada por via da aplicação do art.º 75.º da LGT, pela presunção de veracidade da contabilidade”;

“Contudo, nos termos da al. b) do n.º 2 do art.º 75.º da LGT, a presunção cessa quando não forem cumpridos os deveres de esclarecimento da situação tributária do sujeito passivo, caso que se verifica nos presentes autos, visto que como consta do Relatório de Inspeção Tributária a Recorrente “não exibiu os cálculos conducentes à determinação de uma regularização de IVA a seu favor no montante de € 186.451,07”:

“Mantendo-se a falta de prova adequada e suficiente de que a regularização de IVA ora em causa tem arrimo num ajustamento do método de afetação real aplicado e não na alteração retroativa comprovada em sede inspetiva, bem como da bondade dos respetivos valores, considera-se ser de manter a decisão recorrida também nesta parte”

22. O Requerente em consequência deduziu o presente pedido de pronuncia arbitral pedindo a anulação dos actos tributários de liquidação de IVA no montante de € 754.740,59 e de liquidação de juros no montante de € 70.008,52.

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1, e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificamente e no acervo probatório carreado para os autos, essencialmente no PA junto aos autos pela Requerida, o qual é composto por 1800 páginas, contendo o recurso hierárquico, o procedimento de reclamação graciosa e o relatório da inspecção tributária, os quais foram objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

V. Do Direito

As questões a dirimir nos presentes autos são as seguintes:

- a.** Regularização de IVA decorrente da alteração do método de dedução com referência à área de Custódia de títulos, Project Finance, e Leasing (1411) - € 186.451,07 e à área de Gestão de carteira própria de títulos (1412) - € 445.376,74 - € 631.827,81;
- b.** Regularização de IVA relativa a créditos incobráveis (1411) - € 19.789,49;
- c.** Regularização de IVA decorrente da emissão de notas de crédito - € 62.355,43;
- d.** Regularização de IVA relativa a ajustamentos do método de afectação real - € 29.663,60;

Vejamos:

Regularização de IVA decorrente da alteração do método de dedução com referência à área de Custódia de títulos, Project Finance, e Leasing (1411) - € 186.451,07 e à área de Gestão de carteira própria de títulos (1412) - € 445.376,74 - € 631.827,81;

A Requerida fundamenta a não admissibilidade da regularização destes valores de IVA essencialmente no facto de:

I. No que respeita à correcção descrita em 1) supra, sustentou então a AT “(...) não existir suporte legal que permita ser autorizada uma alteração retroactiva de método de cálculo do direito à dedução inicial referente aos bens e serviços de utilização mista, com fundamento no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA, já que esta escolha, (...) só pode ser feita para cada aquisição de bens ou serviços no momento em que se constitui o direito à dedução nas condições previstas no n.º 1 do art.º 20, n.º 1 do art.º 22º e no art.º 23.º do Código do IVA”.

Reiterando, nesse âmbito, que “ (...) o n.º 6 do art.º 78.º do Código do IVA, não constitui base legal para qualquer correcção retroactiva do cálculo da percentagem de dedução ou cálculo da dedução efectuada com base em critérios objectivos (método da afectação real)”.

Adicionalmente, defendeu a AT que, de acordo com a redacção do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, “(...) as correcções ao cálculo da percentagem de dedução, assim como as correcções ao cálculo de dedução efectuada com base em critérios objectivos (método da afectação real) devem ser concretizadas no final do ano em causa e também devem ser reflectidas na declaração periódica referente ao último período do ano em causa”

É também invocado, pela AT, o entendimento emanado no Ofício-Circulado n.º 30082, de 17 de Novembro de 2005, que refere que o mecanismo constante do n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA “não pode ser utilizado em situações de “alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos.

Concluindo, por fim, que “em conformidade com o disposto no n.º 6 do art.º 23 do Código do IVA, resulta imposto em falta no valor de € 186.451,07, por estarmos perante uma regularização a favor do Sujeito Passivo que se demonstrou ser indevida”, pelo que “(...) discordando da liquidação de IVA (...) podia o sujeito passivo na data em que ocorram os factos reclamar dessa liquidação ou impugná-la judicialmente com os fundamentos e nos termos previstos nos art.º 131.º do Código de Procedimento e [sic] Processo Tributário”

O entendimento vertido foi totalmente replicado para sustentar a correcção à regularização de IVA efectuada, pelo ora Requerente, na declaração periódica de Dezembro de 2014, no montante de € 541.519,39, com referência à área de Gestão da carteira própria de títulos, montante que face ao deferimento parcial da reclamação graciosa passou a € 445.376,74.

Existem variadas abordagens jurisprudenciais a esta matéria, sendo certo que raramente existem dois casos idênticos. No entanto, tentaremos retirar o que nos parecem as ideias centrais que estarão nos mesmos vertidas.

“Sujeitos passivos mistos, para efeitos de I.V.A., podem definir-se como contribuintes que realizam transmissões ou prestações de serviços que conferem direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos dos artºs. 19 a 25, do C.I.V.A., por serem normalmente tributáveis e, em simultâneo, exercem operações que não conferem aquele direito porque se encontram isentas ao abrigo das alíneas do artº.9, do mesmo diploma, assim sendo titulares do direito à dedução de imposto somente de forma parcial.” Cfr. Sumário Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Joaquim Condesso, 6/3/2012, processo: 01103/06.

Mais se lê:

“4. Não obstante o método da percentagem de dedução (“pro-rata”) ser o regime regra (ou supletivo) com vista ao cálculo da parte dedutível do imposto no que diz respeito aos chamados sujeitos passivos parciais ou mistos, podia o próprio contribuinte, de harmonia com o artº.23, nº.2, do C.I.V.A., efectuar a dedução segundo o método de afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, desde que previamente comunicasse tal facto à D.G.I., prevendo a lei, ainda, a faculdade de a A. Fiscal tornar obrigatório o uso deste método alternativo no caso previsto no artº.23, nº.3, do C.I.V.A.”

Duas situações aqui a realçar: A comunicação obrigatória à A. Fiscal foi revogada pelo Decreto Lei 323/98, de 30 de Outubro e, mesmo no período da sua vigência, a jurisprudência entendia que a omissão da mesma não constituía fundamento para, sem mais, impor a utilização do pro rata para a dedução do imposto^{1 2} e é possível conciliar o método do pro rata com o método de afectação real, para determinados bens e serviços.

¹ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Manuel Escudeiro dos Santos, processo: 00020/14.8BUPRT, 23-06-2021;

² Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Maria Cardoso, processo:9335/16.0BCLSB, 06-02-2020, 3. No caso em apreço, não se justifica as liquidações adicionais sindicadas, embora referentes a operações tributáveis

É o que também se lê no ponto 6 do sumário do Acórdão que vem sendo mencionado, 6. *Acaso o sujeito passivo que opte pela aplicação do método de afectação real tiver várias despesas comuns e afectas a diversas actividades que conferem direito à dedução do imposto e, ao mesmo tempo, a actividades isentas, o imposto suportado relativamente a estas despesas deve ser deduzido de acordo com a aplicação de uma percentagem calculada em função do respectivo destino, ou seja, nestes casos é possível a coexistência da aplicação do método da afectação real com o método do “pro-rata”*.³

O que está em causa no presente processo é a possibilidade de se alterar retroactivamente o método que se adoptava para deduzir o IVA em actividades com regime misto.

A questão também começou a ser abordada em sede de pedido de revisão oficiosa nos termos do art.º 79.º da LGT, mas que acaba por ter quase uma similitude integral com o caso do processo. E nesses casos o que estava em causa era a qualificação da retroactividade de correcção do método adoptado para determinadas situações de bens ou serviços, ser qualificado como um erro de direito, ou um erro de facto.

efectuadas antes da alteração introduzida pelo Dec.-Lei n.º 323/98, que eliminou a exigência de comunicação prévia do sujeito passivo, atento o carácter meramente formal desta comunicação, que se traduz numa obrigação acessória e não num pressuposto de aplicação do método de afectação real.

³ É o que também nos diz o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Valente Torráo, Processo: 0169/11, de 25-05-2011,

Sumário: I - Nos termos do disposto nos artº 23º do CIVA, nos casos de bens de utilização mista, existem dois métodos de dedução do IVA:

a) O método pro-rata que permite ao sujeito passivo que exerça actividades isentas e não isentas, não conferindo estas o direito à dedução, deduzir o imposto suportado nas aquisições mas «apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução».

b) O método da afectação real segundo o qual não é permitida qualquer dedução relativamente ao imposto dos inputs destinados à realização de operações isentas sem direito à dedução mas efectuando-se a dedução integral - salvo o disposto no artº. 21º - quanto ao imposto incidente sobre os inputs destinados à realização de operações tributadas ou isentas com direito à dedução.

II - O primeiro método constitui a regra geral, podendo o segundo resultar de opção do contribuinte ou de imposição da Administração Tributária (nºs 2 e 3 do citado artº 23º).

III - Se o contribuinte apresentou declaração de alterações optando pelo método de dedução da afectação real e a Administração Tributária nada disse, não pode depois, em fiscalização dos três exercícios seguintes, aplicar-lhe o método pro-rata com fundamento em que tem sido entendimento da AT que tal método não é adequado às SGPS - caso da recorrente -, podendo, quando muito e de acordo com o nº 2 do citado artº 23º fazer cessar para o futuro a aplicação daquele método.

Esta distinção tinha a sua relevância no facto do art.º 78.º, n.º 6, do CIVA⁴ mencionar erro material, que só pode ser regularizado no prazo de 2 anos, e o art.º 98.º, n.º 2, do CIVA mencionar que sendo erro de direito permite a regularização num prazo de 4 anos.⁵

A questão também foi abordada no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Jorge Cortês, Processo 984/14.1BELLE, 08-07-2021 , que sumariou:

Sumário: É erro de direito, passível de possibilitar a correcção da dedução, através do prazo mais longo de quatro anos, o erro na dedução do imposto que consiste em não fazer qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis, bem como no apuramento errado da percentagem de dedução, com base em certo entendimento da Administração Tributária sobre o modo de aplicação dos métodos de dedução.

O caso em apreciação neste aresto respeitava a um Município ter deduzido pedido de revisão oficiosa nos termos do art.º 78.º da LGT, o qual foi indeferido, o que levou o Município a interpor um recurso hierárquico, o qual também mereceu o mesmo destino.

Por esse facto, foi interposta contra o Ministério das Finanças uma acção administrativa especial, pedindo a anulação do acto que indeferiu o Recurso Hierárquico que deduzira contra a decisão que deferira parcialmente o pedido de Revisão Oficiosa relativo à liquidação de IVA de 2008 e a condenação do Réu a reconhecer o seu direito à dedução de € 269.939,56, a título de IVA de 2008, com o consequente reembolso deste montante acrescido de juros; ou, subsidiariamente, a condenação do Réu a apreciar o mérito do pedido de revisão oficiosa no que respeita ao direito à dedução de € 269.939,56, a título de IVA de 2008.⁶

⁴ 6 - A correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.

⁵ Artigo 98.º

Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução

1 -...

2 - Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.

⁶ A necessidade de se invocarem permanentemente pedidos subsidiários, deve-se ao excessivo formalismo processual, pois um dos princípios de funcionamento do direito administrativo é a separação entre o poder executivo e o poder judicial o qual é muito mais hermético no direito tributário;

Invocou que tinha procedido a “(auto)liquidação de IVA efectuada em excesso nas declarações periódicas deste imposto, relativamente aos períodos de Janeiro a Dezembro de 2008, e consequente pagamento de prestação tributária em excesso, no valor de € 513.350,28”, por ter utilizado o critério pro rata como método regra de dedução, no qual inclui “montantes que não correspondem, na óptica do IVA, à contraprestação decorrente de efectivas transmissões de bens ou prestações de serviços, tais como os impostos directos cobrados pelo Requerente, os quais não devem influenciar o referido cálculo pro rata”.

Invocou ainda que aplicara erradamente o método da percentagem de dedução nos serviços de transporte e de prática desportiva, pois deveria ter aplicado o método da afectação real.

Nesta vertente, o Município não fez qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis,

A A. Fiscal entendeu quanto a este último ponto que, *uma vez que a dedução tem que ser aferida pelos próprios sujeitos passivos no momento em que se concretizam as correspondentes contabilizações das aquisições, que não pode haver lugar à aplicação do mecanismo de correcção previsto no artigo 78.º do CIVA, conforme determinado no referido Ofício-Circulado n.º 30.082, de 17 de Novembro de 2005. // (...)”*

Mas em sede de fundamentação do indeferimento da revisão oficiosa a A. Fiscal entendeu que:

“Estando, no caso em análise, já ultrapassados os prazos para o exercício do direito à dedução estabelecidos nos artigos 22º e 23º do CIVA, e confirmando-se que os documentos de suporte relativos às operações passivas em causa foram registados na contabilidade do Recorrente em devido tempo, apenas se pode admitir a correcção do imposto deduzido com base no nº 6 do artº 78º do CIVA. // O nº 6 do artº 78º do CIVA estabelece um prazo especial para o exercício do direito à dedução de dois anos para as regularizações a favor do sujeito passivo, que depois de ultrapassado conduz à preclusão desse direito, como se verifica na situação em apreço».

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, por sentença proferida a fls. 303, (numeração do SITAF), datada de 26 de Outubro de 2016, julgou improcedente a acção administrativa especial.

O Município interpôs recurso contra a sentença.

O Tribunal de 1ª instância sustentou a sua decisão em que “só haveria erro na determinação do regime legal aplicável nas situações verificadas até 2007, no domínio da lei antiga”, para efeitos da aplicação da disciplina e do prazo constante do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.

O Município no recurso alegou em síntese que, quer o artigo 131.º do CPPT, como o artigo 78.º da LGT ou o n.º 2 do artigo do artigo 98.º do Código do IVA confirmam a relevância do erro de direito no plano do direito tributário e a incorrecta leitura que o Tribunal a quo faz da disposição constante do artigo 6.º do Código Civil.

O erro em que o Recorrente incorreu e que motivou a dedução inferior à devida durante o ano de 2008 não é um erro material ou de cálculo, mas um erro de direito, traduzido na dedução de imposto relativamente ao IVA suportado nos seus recursos afectos exclusivamente a operações tributadas através do pro rata (incorrectamente calculado) e na não dedução de IVA dos recursos de utilização exclusiva através da afectação real, pelo que o mesmo nunca seria um erro material.⁷ Um erro no apuramento do regime de dedução configura um erro nos pressupostos da tributação, traduzido numa representação inexata quanto às circunstâncias de facto e de direito que relevavam no seu estado para efeitos do exercício do direito à dedução.

Ao qualificar-se o erro na autoliquidação como erro de direito, este erro permite a aplicação do prazo geral de dedução de quatro anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.⁸

É por demais evidente que para além da referida especificação não ter qualquer aderência à lei, o mesmo se afigura ainda frontalmente atentatório dos princípios da neutralidade e igualdade, configurando uma limitação desproporcional do direito à dedução e, conseqüentemente, uma inaceitável violação do princípio do primado do Direito da União Europeia (cf. artigo n.º 4 do artigo 8.º da CRP).

⁷ Sobre o conceito de erro material e de cálculo, refere o STA, em Acórdão proferido em 26 de Junho de 2014, no âmbito do processo n.º 0586/14, que "se considerem apenas como lapsos de escrita os que sejam ostensivos, aqueles que facilmente se detectem e se identifiquem como tais pelo e no seu contexto e que respeitem à expressão material da vontade e já não os que possam ter influenciado a formação dessa vontade", referindo ainda que "[o]s erros dizem-se de escrita quando se escreve ou representa, por lapso, coisa diversa da que se queria escrever ou representar, sendo que se consideram manifestos os erros quando estes são de fácil detecção, isto é, quando a própria declaração ou as circunstâncias em que ela é feita permitem a sua imediata identificação" e (cf. Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *Afinal Qual o Prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 44); Ainda, decisão arbitral tributária proferida em 6 de Dezembro de 2013 pelo Centro de Arbitragem Administrativa (processo n.º 117/2013-T);

⁸ Na Instrução de Serviço n.º 30178, de 10 de Dezembro de 2015, que clarifica o âmbito de aplicação do Ofício-circulado n.º 30177, a AT tem o seguinte entendimento relativamente às situações de incorrecto enquadramento jurídico-tributário das operações de serviço público de remoção de lixos: "6. Nas situações em que ocorreu a liquidação do imposto sem que a mesma tenha sido acompanhada do correspondente exercício do direito à dedução, pode este direito ser exercido no prazo estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA." Pelo que é incompreensível que no presente caso não se possa recorrer ao prazo de 4 anos para o exercício do direito à dedução

O Tribunal Central acrescentou à matéria de facto dada como provada um artigo com o seguinte teor:

8-... // Método da afectação // No âmbito da sua actividade, o Requerente presta aos seus munícipes serviços de transportes urbanos e serviços respeitantes à prática de actividades desportivas relativamente aos quais liquida IVA nos termos gerais. // Tratando-se de serviços tributados, que conferem o direito à dedução, e verificando-se uma ligação directa e imediata entre os encargos suportados e os serviços prestados, o n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA determina a dedutibilidade do imposto incorrido. // Assiste, pois, ao Requerente o direito subjectivo a deduzir a totalidade do IVA incorrido nestas circunstâncias e não apenas uma percentagem (pro rata), dado que não se trata de imposto respeitante a "custos comuns" ou a "recursos de utilização mista", mas sim de imposto incorrido com custos exclusivamente afectos a operações tributadas, como seguidamente se explicita. (...) // Em face do exposto, o Requerente vem agora exercer o direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de bens e serviços exclusivamente afectos à disponibilização de serviços relativos à prática de actividades desportivas, no montante de € 5.315,53, com base no método de imputação directa, uma vez que a dedução do IVA relativo aos encargos em apreço apenas foi efectuada parcialmente, via pro rata, e deveria tê-lo sido com recurso ao método da afectação real, atentos os fundamentos de facto e de direito acima enunciados. // O Requerente pretende, assim, exercer o seu direito à dedução, no valor global de € 193.559,56 (€ 188.244,03 + € 5.315,53), referente ao ano 2008, relativo a IVA que não foi deduzido por não ter sido aplicado o método de imputação directa, relativamente ao imposto incorrido com despesas relativas ao serviço de transportes urbanos e de actividades desportivas».

Podemos ainda desenvolver mais o que vem sendo dito com o conteúdo de um outro Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, (Jorge Cortês, mas com adjuntos diferentes, Processo: 263/16.0BELLE, de 28-09-2017), em que estava em causa o facto de o Município ser uma pessoa colectiva de direito público e que a atividade desenvolvida compreender, por conseguinte, operações que não conferem o direito à dedução do IVA, por serem realizadas no âmbito de poderes de autoridade ou por se enquadrarem no disposto no artº 9º do CIVA e que, por consequência, não beneficiam do disposto no nº 1 do artº 20º do mesmo Diploma.

No entanto, uma parte da atividade, o abastecimento de água aos munícipes, é passível de tributação em IVA, conferindo o direito à dedução desse imposto, nos termos do consagrado no n.º 1 do citado art.º 20.º do CIVA.

É que, no exercício de 2008, o Município deduziu apenas o IVA dos bens e serviços adquiridos para a realização das operações relacionadas com o abastecimento de água (operação sujeita e não isenta de IVA), tendo agora sido apurado o IVA que nos termos legais, designadamente art.º 23.º do CIVA, é entendimento da Administração Tributária sobre esta matéria, que consta no Relatório do Grupo de Trabalho constituído pela Direção Geral dos Impostos, cuja publicação foi determinada por Despacho do Diretor-Geral dos Impostos de 7 de Fevereiro de 2007, constante na Ciência e Técnica Fiscal n.º 418, 2006, pp 339, que podia ser deduzido, por via do "pro rata".

Ou seja, as referidas regularizações (deduções) de IVA são respeitantes ao apuramento do IVA, agora efetuado, por via do "pro rata, já que nos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010 o Município de ... apenas tinha deduzido o IVA referente exclusivamente a operações relacionadas com o abastecimento de água aos munícipes, operação sujeita e não isenta de IVA.

O Tribunal considerou que *“Está em causa o modo de exercício do direito à dedução do IVA suportado por parte de uma autarquia local, a qual constitui um sujeito passivo misto, na parte relativa à correcção da declaração de autoliquidação, oportunamente apresentada pelo contribuinte, no que respeita ao IVA suportado na aquisição de recursos de utilização mista, por referência aos exercícios de 2008 e 2009.”*

“A questão da correcta qualificação do erro em que incorreu o contribuinte não é despicienda para a aferição do prazo legal de exercício do direito à rectificação da autoliquidação.”

E diz expressamente *“As correcções em causa correspondem a rectificações do método de cálculo do pro rata e alterações na aplicação concomitante do pro rata com o método de afectação real. Por isso, as mesmas têm subjacentes erros de direito e não meros erros materiais. Ou seja, estão em causa erros no cômputo do método da percentagem aplicada pelo contribuinte na aferição do imposto dedutível, erros que se prendem com a discriminação de actividades, com a classificação das mesmas e a identificação da percentagem de dedução aplicável.”*

“Donde se impõe reiterar a doutrina fixada no Acórdão do STA, de 28.06.2017, P. 01427/17, segundo a qual, «[o] prazo aplicável para reclamar do IVA entregue, em excesso, numa situação

enquadrável no denominado erro de direito é de quatro anos, nos termos previstos no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA».”

Por tudo o que foi exposto, a alteração do método de dedução nos casos de sujeitos passivos mistos, pode sempre ser efectuada ao abrigo do disposto no art.º 98.º, n.º 2, do CIVA, quer a Requerida defenda que é um erro material e por conseguinte a Requerente só o poderia regularizar na “janela” do art.º 78.º, n.º 6, quer entenda que, de acordo com a redacção do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, “(...) as correcções ao cálculo da percentagem de dedução, assim como as correcções ao cálculo de dedução efectuada com base em critérios objectivos (método da afectação real) devem ser concretizadas no final do ano em causa e também devem ser reflectidas na declaração periódica referente ao último período do ano em causa”, por ser também nosso entendimento que tais situações se enquadram no denominado erro de Direito.

Em ambas as situações aplica-se o art.º 98.º, n.º 2 do CIVA.⁹

Tendo efectuado a regularização dentro do prazo de 4 anos, tem assim a Requerente direito à anulação do imposto que lhe não foi aceite dessa regularização emergente da alteração de método, com referência à área de Custódia de títulos, Project Finance, e Leasing (1411) - € 186.451,07 e à área de Gestão de carteira própria de títulos (1412) - € 445.376,74 - € 631.827,81;

Regularização de IVA relativa a créditos incobráveis (1411) - € 19.789,49;

Quanto a esta matéria a Requerida após a dedução da reclamação graciosa por parte do Requerente, aceitou vários valores a este título porquanto:

“Conforme resulta da decisão de indeferimento parcial da Reclamação Graciosa “(...) a análise dos documentos apresentados pela Reclamante, apenas nesta sede, permite confirmar a verificação do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou a homologação da deliberação do encerramento da atividade do estabelecimento ou

⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo: 0835/13.4BELRS de 07-04-2021, ANÍBAL FERRAZ; Sumário: O prazo aplicável para reclamar do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) entregue em excesso, numa situação enquadrável no denominado erro de direito, é de quatro anos, nos termos previstos no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA.

estabelecimentos compreendidos na massa insolvente, tal como previsto no n.º 2 do artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE). Deste modo, tendo também presente as instruções administrativas constantes do Ofício-Circulado n.º 30161, de 8 de julho de 2014, relativas ao mecanismo de regularização de IVA respeitante a créditos incobráveis, consideramos que, no que se refere a cada um dos dezasseis créditos incobráveis em análise, os documentos de natureza judicial ora apresentados se mostram adequados e suficientes para comprovar os pressupostos”.

Como se verá a questão relevante respeita à necessidade de comprovação do trânsito em julgado, para efeitos da dedução a título de regularização do IVA anteriormente liquidado, da sentença da verificação e graduação de créditos, porquanto o marco legislativo num processo permanente de alteração, deu-se em 1/1/2013 com a Lei 66-B/2012, de 31/12.

No que julgamos ser o mais relevante, articulou o Requerente:

229.º

De facto, nos termos da legislação aqui aplicável, os sujeitos passivos podem recuperar o IVA relativamente a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência, “quando a mesma for decretada de carácter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março” (cf. alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IVA, na redacção vigente à data dos factos).

233.º

Este entendimento resulta, em parte, do Ofício-circulado n.º 30161/2014, nos termos do qual a AT defendeu que “os sujeitos passivos que tenham créditos sobre o insolvente, podem regularizar a seu favor o IVA correspondente ao montante da factura que tenha ficado por pagar, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, devendo estar na posse da correspondente certidão judicial que certifique o teor da sentença e a data do respectivo trânsito em julgado, a identificação do credor, os créditos reconhecidos e respectivos montantes”.

235.º

Ora, nos termos do que ficou exposto supra, resulta evidente que a obrigação de obtenção de certidão judicial e obrigação de intervenção do credor no processo de insolvência – conforme invocado pela AT na decisão de indeferimento que aqui se contesta e, de resto, corroborado pelos Serviços no Ofício identificado – não resultam da lei e, como tal, não poderão as mesmas vincular os sujeitos passivos – vide Acórdão do STA proferido no Processo n.º 0782/12.

236.º

Neste âmbito, reforçando a prova documental já apresentada perante a AT sobre esta matéria, vem o Requerente aqui juntar a prova documental referente às situações de regularização de IVA em créditos incobráveis não aceites pela AT (detalhadamente descritas na tabela infra), a qual se afigura suficiente e legítima a regularização de imposto aqui em causa – cf. Documento 4:

DESENVOLVIMENTO

Analisando o mencionado documento número 4 junto, composto por 503 páginas, verifica-se que as facturas tem data de emissão de 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

Sendo que as comunicações aos “clientes” para efeito de regularização de IVA e anulação desse imposto, remetidas pelo Requerente são todas datadas de 10/2/2015.

A documentação de suporte é quase exclusivamente composta de anúncios de insolvência e as respectivas sentenças que a decretam. Existem também “prints” do “Citius” e relatórios do art.º 155.º, do CIRE e de relatórios do estado da liquidação dos diversos Administradores de Insolvência.¹⁰

Constam também em alguns casos, planos de recuperação, lista provisórias de credores ao abrigo do art.º 154.º do CIRE que na maioria dos casos são iguais às do 129.º do mesmo compêndio.

No caso da Granitos Amarelos Lda, (pág. Doc. 4, 351 e segs.), consta encerramento do processo com anúncio publicado a 12/6/2012, “*por insuficiência da massa insolvente, sem prejuízo do prosseguimento do incidente de qualificação da insolvência com carácter limitado.*”

Neste caso a comunicação efectuada pelo Requerente para efeitos da regularização do IVA foi do seguinte teor:

¹⁰ Estes relatórios são importantes para se aferir da existência de bens e da probabilidade de recebimento de eventuais quantias em sede de rateio;

Exmos. Senhores,

Serve a presente para comunicar a V.Exas. que procedemos à anulação do IVA liquidado relativo à prestação de serviços do(s) contrato(s) de locação financeira, cujas rendas e outros valores se encontram vencidos e cujo pagamento, até à data, não foi efetuado. Os valores em causa são os seguintes:

Data da Fatura	Total da Dívida	Valor do IVA
05/12/2007	794,45 €	103,54 €
05/01/2008	794,45 €	103,54 €
05/02/2008	794,45 €	103,54 €
05/03/2008	794,45 €	103,54 €
05/04/2008	793,19 €	103,38 €
05/05/2008	793,19 €	103,38 €

Esta comunicação é realizada nos termos e para os efeitos do artigo 78º, nº11 do Código do IVA, designadamente para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada por V.Exas.

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos com elevada consideração,

Lisboa, 10 de Fevereiro de 2015

A Lei do Orçamento de Estado para 2013, veio alterar o regime da dedução dos créditos incobráveis e de cobrança duvidosa, constituindo a maior alteração substantiva nas inúmeras alterações realizadas a este regime, fixando também um regime de aplicação da lei no tempo:

Podemos ver em gráfico:

Regularização do IVA dos créditos incobráveis e de cobrança duvidosa

**CRÉDITOS VENCIDOS
ATÉ
31/12/2012**

ARTIGO 78.º

**CRÉDITOS VENCIDOS
A PARTIR DE
01/01/2013**

**ARTIGOS 78.º-A
a 78.º-D**

Regularização do IVA dos créditos vencidos até 31/12/2012

**CRÉDITOS
INCOBRÁVEIS**

**ARTIGO 78.º
N.º 7**

**OUTROS
CRÉDITOS**

**ARTIGO 78.º
N.º 8**

As facturas são datadas até 2012, as comunicações efectuadas aos devedores para efeitos de regularização do IVA são de 10/2/2015, mas a norma do n.º 7, do art.º 78.º do CIVA, menciona créditos vencidos.

Mas vejamos a evolução legislativa na parte que consideramos relevante:

Artigo 71.º - Resultante da redacção existente antes da alteração dada pela Lei 60-A-/2005, de 31/12:

1 - As disposições dos artigos 35.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a factura ou documento equivalente, o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto venham a sofrer rectificação por qualquer motivo.

2 -

3 -

4 -

5 - 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.

(Redacção dada pelo artº 1º do Dec.Lei n.º 198/90, de 19 de Junho)

6 -

7 - (Revogado pela Lei 39-A/2005, de 29 de Julho)

8 - Os sujeitos passivos poderão deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de execução, processo ou medida especial de recuperação de empresas ou a créditos de falidos ou insolventes, quando for decretada a falência ou insolvência.

(Redacção dada pelo artigo 1º do Dec.-Lei n.º 114/98, de 4 de Maio)

9 -

10 - O valor global dos créditos referidos no número anterior,¹¹ o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências deverão ser certificados por revisor oficial de contas.

(Redacção dada pelo artigo 1º do Dec.-Lei n.º 114/98, de 4 de Maio; vigorou até à entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12)

¹¹ Os números 10 e 11 são transcritos pela inclusão da expressão “número anterior”, não reportando directamente ao número 8, mas deixando a ideia que o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, se pode reportar também ao número 8. Mas não deixa de ser uma técnica legislativa “confusa”, até pela existência do n.º 12.

11 - A certificação referida no número anterior será entregue juntamente com a fotocópia da declaração, e no mesmo período em que foi feita a regularização, na direcção distrital de finanças da área da sua residência ou sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável.

(Redacção dada pelo artigo 1º do Dec.-Lei n.º 114/98, de 4 de Maio; vigorou até à entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12)

12 - No caso previsto no nº 8 e na alínea c) do nº 9 será comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada.

(Redacção dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 418/99, de 21 de Outubro; vigorou até à entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12)

13 -

14 - Quando o valor tributável for objecto de redução, o montante deste deve ser repartido entre contraprestação e imposto, aquando da emissão do respectivo documento, se se pretender igualmente a rectificação do imposto.

(Redacção dada pelo artigo 1º do Dec.-Lei n.º 114/98, de 4 de Maio)

15 -

16 -

Art.º 71.º Redacção dada pela Lei 60-A-/2005, de 30/12, entrada em vigor em 1/1/2006

1 -...

2 -...

3 -...

4 -...

5 -...

6 -...

7 - (Revogado pela Lei 39-A/2005, de 29 de Julho);

8 -...

9 - Alterado

10 - O valor global dos créditos referidos no número anterior, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais

diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas.

11 -...

12 — No caso previsto no n.º 8 e na alínea d) do n.º 9 é ¹² comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada.

13 -...

14 -...

15 -...

16 -...

17 — Os documentos, certificados e comunicações a que se referem os n.os 9 a 12 do presente artigo devem integrar o processo de documentação fiscal previsto no artigo 121.º do Código do IRC e no artigo 129.º do Código do IRS.»

(Aditado)

Art.º 71.º O Decreto Lei 102/2008, de 20/6, deu nova redacção ao art.º 71.º do CIVA, com entrada em vigor a 25/6/2008:

Artigo 71.º

1 —...

2 — Alterado

3 —...

4 - Alterado

5 — Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se **considera**¹³ indevida a respectiva dedução.

6 — Alterado

¹² A negrito a única alteração verificada;

¹³ A negrito a única alteração verificada;

7 — (Revogado pela Lei 39-A/2005, de 29 de Julho);

8 —...

9 —...

10 —...

11 —...

12 -...

13 —...

14 —...

15 — Alterado

16 — Alterado

17 — ...

Este Decreto Lei procedeu também à renumeração de todos os artigos do Código daí tendo resultado o seguinte:

71.º	78.º
71.º, n.º 8	78.º, n.º 7
71.º, n.º 9	78.º, n.º 8
71.º, n.º 10	78.º, n.º 9
71.º, n.º 11	78.º, n.º 10
71.º, n.º 12	78.º, n.º 11
71.º, n.º 13	78.º, n.º 12
71.º, n.º 14	78.º, n.º 13
71.º, n.º 15	78.º, n.º 14
71.º, n.º 16	78.º, n.º 15
71.º, n.º 17	78.º, n.º 16

Esta renumeração, além da passagem do seu conteúdo do art.º 71.º, para o art.º 78.º, teve no que respeita aos números, a ver com o facto do número 7 ter sido revogado pela Lei 39-A/2005, de 29 de Julho e por conseguinte o n.º 8, passou a número 7 e assim sucessivamente.

Ex - artigo 71.º actual artigo 78.º - Resultante da alteração dada pela Lei 64-A-/2008, de 31/12, entrada em vigor em 1/1/2009

1 – a 7 mantêm-se igual

8 -...

a)...

b) Alterado

c)...

d)...

e) Alterado

De 9 – a 16 mantêm-se igual

17 — O disposto no n.º 8 não é aplicável quando estejam em causa transmissões de bens ou prestações de serviços cujo adquirente ou destinatário constasse, no momento da realização da operação, da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis.»

Art.º 78.º Lei B/2010, 28/4, entrada em vigor 29/4/2010

Do número 1 – a 6 mantêm-se igual

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

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;

b) ...

c) Nos termos de acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação, em conformidade com o Decreto-Lei 316/98, de 20 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei 201/2004, de 18 de Agosto.

Do número 8 – a 17 mantêm-se igual

Art.º 78.º Decreto Lei 197/2012, de 24/8, entrada em vigor 1/1/2013

1 - As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer rectificação por qualquer motivo.

Números 2 a 17 mantêm-se

Art.º 78.º Lei 66-B/2012, de 31/12, entrada em vigor a 1/1/2013, (com regime transitório infra analisado)

Dos números 1 – a 6, mantêm-se igual

7 -...

a)...

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

c) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;

d) Nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE),¹⁴ após celebração do acordo previsto no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto.

8 -...

9 - O valor global dos créditos referidos no número anterior, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas, devendo este certificar, ainda, que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis nos termos do n.º 7 deste artigo

Dos números 10 a 17 mantêm-se iguais

Art.º 78.º Lei 82-B/2014, de 31/12, entrada em vigor em 1/1/2015

Dos números 1 – a 6 mantêm-se

7 -...

¹⁴ O Sireve foi substituído pelo RERE – Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas, Lei n.º 8/2018, de 2 de Março;

- a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil;
- b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do mesmo Código;
- c)...
- d)...

Dos números 8 – a 10, mantêm-se

11 - No caso previsto no n.º 7 e na alínea d) do n.º 8 é comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efetuada.

Dos números 12 – a 15 mantêm-se

16 - Os documentos, certificados e comunicações a que se referem os n.os 7 a 11 devem integrar o processo de documentação fiscal previsto nos artigos 130.º do Código do IRC e 129.º do Código do IRS.

17 -...

Aqui chegados poderia parecer fácil a subsunção dos factos à previsão normativa, pois no momento em que foi comunicada a regularização, 10 de Fevereiro de 2015, vigorava esta redacção:

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

O que “*in casu*” se reconduziria à alegação tida pela Requerida sobre a necessidade de existência de sentença (com trânsito em julgado) de verificação e graduação de créditos.

No entanto, é necessário saber qual o “bloco normativo” que se aplicará aos factos dos autos.

A Lei 66-B/2012 de 31/12, alterada pela Declaração de Rectificação n.º 10/2013, de 28/2, veio aditar vários artigos sobre esta matéria, o 78.º A de epígrafe “Créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis — Dedução a favor do sujeito passivo”, 78.º B de epígrafe “Procedimento de dedução”, 78.º C de epígrafe “Retificação a favor do Estado de dedução anteriormente efectuada e 78.º D, de epígrafe “Documentação de suporte”.

Poder-nos-ão interessar o 78.º A, B e D.

Art.º 78.º A, aditado pela Lei 66-B/2012 de 31/12, alterada pela Declaração de Rectificação n.º 10/2013, de 28/2

1 - Os sujeitos passivos podem deduzir o imposto respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, evidenciados como tal na contabilidade, sem prejuízo do disposto no artigo 78.º-D, bem como o respeitante a créditos considerados incobráveis.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O crédito esteja em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento, existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligencias para o seu recebimento e o ativo tenha sido reconhecido contabilisticamente;
- b) O crédito esteja em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento, o valor do mesmo não seja superior a 750, IVA incluído, e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução.

3 — Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se que o vencimento do crédito ocorre na data prevista no contrato celebrado entre o sujeito passivo e o adquirente ou, na ausência de prazo certo, após a interpelação prevista no artigo 805.º do Código Civil, não sendo oponível pelo adquirente à Autoridade Tributária e Aduaneira o incumprimento dos termos e demais condições acordadas com o sujeito passivo.

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

- a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;
- b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;
- c) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;
- d) Nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), após celebração do acordo previsto no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto.

5 — A dedução do imposto nos termos do número anterior exclui a possibilidade de dedução nos termos do n.º 1.

6 — Não são considerados créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa:

- a) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- b) Os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas com as quais o sujeito passivo esteja em situação de relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC;
- c) Os créditos em que, no momento da realização da operação, o adquirente ou destinatário conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis e, bem assim, sempre que o adquirente ou destinatário tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior;
- d) Os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval.

7 - Os sujeitos passivos perdem o direito à dedução do imposto respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis sempre que ocorra a transmissão da titularidade dos créditos subjacentes.

Do art.º 78.º B, aditado pela Lei 66-B/2012 de 31/12, alterada pela Declaração de Rectificação n.º 10/2013, de 28/2 interessa-nos o seu número 3:

3 — No caso de créditos abrangidos pela alínea b) do n.º 2 e pelo n.º 4 do artigo anterior, a dedução é efetuada pelo sujeito passivo sem necessidade de pedido de autorização prévia,¹⁵ reservando-se a Autoridade Tributária e Aduaneira a faculdade de controlar posteriormente a legalidade da pretensão do sujeito passivo.

Do art.º 78.º D, aditado pela Lei 66-B/2012 de 31/12, alterada pela Declaração de Rectificação n.º 10/2013, de 28/2 interessa-nos na sua integralidade:

Artigo 78.º-D

Documentação de suporte

1 - A identificação da fatura relativa a cada crédito de cobrança duvidosa, a identificação do adquirente, o valor da fatura e o imposto liquidado, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa, devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas.

2 — A certificação por revisor oficial de contas a que se refere o número anterior é efetuada para cada um dos documentos e períodos a que se refere a dedução e até á entrega do correspondente pedido, sob pena de o pedido de autorização prévia não se considerar apresentado.

3 - O revisor oficial de contas devesa, ainda, certificar que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis, atento o disposto no n.º 4 do artigo 78.º-A.»

A Lei 83-C/2013, de 31/12, com entrada em vigor em 1/1/2014, alterou o artigo 78.º-A nos seguintes termos:

¹⁵ Consultar sobre este pedido que na gíria contabilística se designa por PAP, reuniões livres da OTOC;

Artigo 78.º -A

[...]

1 —...

2 —...

3 -...

4 —...

5 — A dedução do imposto nos termos do número anterior exclui a possibilidade de dedução nos termos do n.º 2.

6 —...

7 —...

A Lei 82-B/2014 de 31/12 também procedeu à alteração do artigo 78.º A, nos seguintes termos:

1 -...

2 -...

a) 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;

b)...

3 -...

4 -...

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil;

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

c)...

d)...

5 – a 7 mantêm-se

8 - Nas situações previstas no número anterior, caso a transmissão da titularidade dos créditos ocorra após ter sido efetuada a dedução do imposto respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, devem os sujeitos passivos observar, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 3 do artigo 78.º -C

A Lei 83-C/2013, de 31/12, com entrada em vigor em 1/1/2014, alterou o artigo 78.º-B, nos seguintes termos:

Artigo 78.º -B

[...]

1 —...

2 —...

3 — No caso de créditos abrangidos pela alínea b) do n.º 2 e pelo n.º 4 do artigo anterior, a dedução é efetuada pelo sujeito passivo sem necessidade de pedido de autorização prévia, no prazo de dois anos a contar do 1.º dia do ano civil seguinte, reservando -se à Autoridade Tributária e Aduaneira a faculdade de controlar posteriormente a legalidade da pretensão do sujeito passivo.

4 —...

5 —...

6 —...

7 —...

8 —...

9 — No caso previsto no n.º 4 do artigo anterior, é comunicado ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada.

10 — (Anterior n.º 9.)

A Lei 82-B/2014 de 31/12 também procedeu à alteração do artigo 78.º B, nos seguintes termos:

1 – a 9 mantêm-se

9 — No caso previsto no n.º 4 do artigo anterior, é comunicado ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efetuada.

10 -...

Lei 82-B/2014 de 31/12 também procedeu à alteração do artigo 78.º D, nos seguintes termos:

1 -...

2 — A certificação por revisor oficial de contas prevista no numero anterior é efetuada para cada um dos documentos e períodos a que se refere a regularização e até à entrega do correspondente pedido, sob pena de o pedido de autorização prévia não se considerar apresentado, devendo a certificação ser feita, no caso da regularização dos créditos não depender de pedido de autorização prévia, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo.

3 -...

Apesar de toda esta panóplia confusa legislante com sobreposições e disparidades de regime simultâneo, para o que nos parece ser necessário, tínhamos o seguinte regime jurídico em 2015:

Regime jurídico existente em 2015:

78.º

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

78.º A

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

a)

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

c) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;

d) Nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), após celebração do acordo previsto no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto.

5 — A dedução do imposto nos termos do número anterior exclui a possibilidade de dedução nos termos do n.º 2.

78.º B

3 — No caso de créditos abrangidos pela alínea b) do n.º 2 e pelo n.º 4 do artigo anterior, a dedução é efetuada pelo sujeito passivo sem necessidade de pedido de autorização prévia, no prazo de dois anos a contar do 1.º dia do ano civil seguinte, reservando -se à Autoridade Tributária e Aduaneira a faculdade de controlar posteriormente a legalidade da pretensão do sujeito passivo.

9 — No caso previsto no n.º 4 do artigo anterior, é comunicado ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efetuada.

78.º D

Documentação de suporte

1 - A identificação da fatura relativa a cada crédito de cobrança duvidosa, a identificação do adquirente, o valor da fatura e o imposto liquidado, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa, devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas.

2 - A certificação por revisor oficial de contas prevista no número anterior é efetuada para cada um dos documentos e períodos a que se refere a regularização e até à entrega do correspondente pedido, sob pena de o pedido de autorização prévia não se considerar apresentado, devendo a certificação ser feita, no caso da regularização dos créditos não depender de pedido de autorização prévia, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo.

3 - O revisor oficial de contas deverá, ainda, certificar que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis, atento o disposto no n.º 4 do artigo 78.º-A.»

Se aplicarmos a legislação ao tempo da comunicação da regularização, a falta de prova do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos tanto basta para considerar-se improcedente o pedido da Requerente. Além disso, também não identifica cada comunicação o período em que a regularização é efectuada, nos termos do art.º 78.º B, n.º 9, nem existe certificação por Revisor Oficial de Contas nos termos do art.º 78.º D.

Mas temos um regime transitório que foi criado pelo art.º 198.º da Lei 66-B/2012, de 31/12:

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

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

Assim, precisamos de saber qual a redacção dos números 7 a 12 na parte relevante:

7 -...

a)...

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

c) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;

d) Nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), após celebração do acordo previsto no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto.

8 -...

9 - O valor global dos créditos referidos no número anterior, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas, devendo este certificar, ainda, que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis nos termos do n.º 7 deste artigo.

10 -...

11 - No caso previsto no n.º 7 e na alínea d) do n.º 8 é comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada.

A falta e certificação pelo ROC tanto bastaria para considerar improcedente o pedido deduzido pelo Requerente. No entanto, não foi com este fundamento que a Requerida não aceitou a regularização do IVA.

Se assim não fosse, seria irrelevante analisar a questão pelo prisma do ofício circulado 30161/2014, de 8/7/2014, quando menciona a determinado momento:

“Quanto à alínea b), quando a insolvência é decretada com caráter limitado, por inexistência ou insuficiência da massa insolvente, os sujeitos passivos com direito a dedução que tenham créditos sobre o insolvente, independentemente de terem intervindo no processo, ou de terem reclamado os respetivos créditos, podem regularizar a seu favor o IVA correspondente ao montante que tenha

ficado por pagar, após o transito em julgado da sentença que declarou a insolvência com carater limitado e desde que estejam na posse da correspondente certidão judicial donde constem estes elementos bem como a data do respetivo transito.

Nos casos de insolvência plena, aplicar-se-ia o segundo segmento do preceito, o qual refere: "apos a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas". No entanto, como não está prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) a homologação de nenhuma das deliberações possíveis no quadro do artigo 156.º do CIRE e, em consequência, a 2a parte da alínea b) necessitar de clarificação por parte do legislador, para as insolvências de carater pleno, estabelece-se que o momento relevante para o inicio do prazo de regularização por parte dos credores é o transito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos." que foi aliás sempre a exigência da Requerida.

Dir-se-á ainda o seguinte:

Reza o art.º 156.º n.º do CIRE:

CAPÍTULO III

Liquidação

SECÇÃO I

Regime aplicável

Artigo 156.º

Deliberações da assembleia de credores de apreciação do relatório

1 - Na assembleia de apreciação do relatório deve ser dada ao devedor, à comissão de credores e à comissão de trabalhadores ou aos representantes dos trabalhadores a oportunidade de se pronunciarem sobre o relatório.

2 - A assembleia de credores de apreciação do relatório delibera sobre o encerramento ou manutenção em actividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente.

3 - Se a assembleia cometer ao administrador da insolvência o encargo de elaborar um plano de insolvência pode determinar a suspensão da liquidação e partilha da massa insolvente

4 -

5 -

6 -

A deliberação prevista no art.º 156.º, do CIRE, tanto poderia ser a de encerramento do estabelecimento que dá origem à comunicação do art.º 65.º, n.º 2, do mesmo compêndio, para efeitos fiscais, prevista no n.º 2, ou a deliberação da elaboração de um plano de recuperação.

Na verdade, tal justifica-se porque a assembleia de credores entendeu que a recuperação por qualquer forma não era viável e em consequência têm de encerrar o estabelecimento para efeitos de liquidação da massa insolvente da qual o estabelecimento faz parte, no caso de existir massa insolvente.

É impossível de um prisma literal perceber o que o legislador quis, porque lhe adicionou o vocábulo “homologação”,¹⁶ mas compreende-se o que o mesmo queria escrever e não escreveu, pois a alteração realizada ao art.º 78.º pela Lei 82-B/2014, de 31/12, com entrada em vigor em 1/1/2015, veio definir:

7 -...

a)...

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do mesmo Código, ou seja, a homologação do plano de insolvência, se bem que a norma continua mal tipificada e redigida, deixando de fora a deliberação do encerramento do estabelecimento, que seria também lógica.

Fazendo aqui apelo ao vertido no Acórdão arbitral do CAAD, exarado no processo nº 12/2019-T, de 30/9/2019, o que está em causa é o seguinte:

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

¹⁶ O vocábulo homologação está indissoluvelmente ligado à aprovação de um plano, pelo que seria isso que o legislador quis dizer, até porque a homologação do plano nunca é feita, por razões óbvias, quando o mesmo é deliberado ser feito em assembleia de credores;

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

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

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

- a lei aplicável ao tempo há-de ser aquela em vigor à data em que os créditos se venceram, no caso, antes de 31 de Dezembro de 2012;
- ou aquela em vigor no momento em que se constatou a incobabilidade dos créditos, o que indubitavelmente ocorreu com o trânsito em julgado da sentença de insolvência do devedor, em 16 de dezembro de 2014.

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

Tendo-se aí concluído que “Sobre a interpretação do art.º 78.º, n.º 7, antes de 1/1/2013, constata-se que a lei permitia de forma clara e explícita a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência quando esta fosse decretada.”

É também bem claro o regime transitório criado pelo art.º 198.º da Lei 66-B/2012, de 31/12.

É a posição com a qual se concorda, atentos os factos concretos de todos os créditos vencidos.

Têm assim a Requerente direito à anulação do imposto que lhe não foi aceite dessa Regularização de IVA relativa a créditos incobráveis no montante de € 19.789,49.

Regularização de IVA decorrente da emissão de notas de crédito - € 62.355,43;

Lê-se no PPA do Requerente

“240.º

Assim, na sua decisão sobre o Recurso Hierárquico, a AT reiterou a não aceitação dos elementos de prova apresentados pelo ora Requerente, sustentando que os mesmos não permitem validar o tratamento fiscal concedido em matéria de IVA às operações em causa, obstando à aferição da legitimidade desta regularização.

241.º

Neste âmbito, a AT sustentou, desde logo, que (i) os registos contabilísticos apresentados, relativamente a cada uma das notas de crédito, não permitem comprovar, inequivocamente, que os mesmos se encontram reflectidos no campo 40 da declaração periódica em causa e que, ademais, (ii) se mantêm as divergências entre os valores regularizados no campo 40 e os valores declarados no campo I-A do quadro relativo às regularizações do mesmo campo – o que, segundo entende a AT, se afigurará suficiente para justificar as correcções aqui em causa.

242.º

Em concreto, no que respeita à prova documental junta, e na linha do que já havia sido decidido, a AT reiterou que, do montante total da correcção aqui em causa, no valor de € 62.355,43, o ora Requerente apresentou documentação comprovativa relativamente a operações que totalizam IVA regularizado no montante de € 10.162,71.

243.º

Sendo que, quanto às restantes operações a AT decide pela impossibilidade de recuperação de imposto, com fundamento em: i) intempestividade, ii) falta de junção de meios de prova, ou iii) regularização de IVA a sujeitos passivos não registados ou com actividade cessada.

248.º

Desde logo, conforme resulta da declaração periódica de IVA de Dezembro de 2014, o respectivo campo 40 apresenta um valor total de € 541.519,39.

249.º

Sendo que, aquele valor total resulta da soma das seguintes parcelas, a atender:

i) o montante parcial de € 445.376,74 respeita à regularização de IVA decorrente da alteração do método de dedução com referência à área de gestão de carteira própria de títulos, detalhadamente identificado supra;

ii) o montante parcial de € 26.502,81 respeita a regularizações de imposto referentes a notas de crédito identificadas por NIF no quadro 1-A;

iii) o montante parcial de € 39.976,24 respeita a regularizações de imposto referentes a notas de crédito não discriminadas por NIF, incluídas no campo “Outras regularizações”;

iv) o montante parcial de € 29.663,60 respeita a regularizações de IVA relacionadas com ajustamentos do método da afectação real, no montante de € 29.663,60, incluídas no campo “Outras regularizações”, detalhadamente identificado infra.

250.º

Neste âmbito, o ora Requerente, visando esclarecer as infundadas dúvidas da AT sobre a natureza dos valores ali em causa, disponibilizou o extracto com os movimentos contabilísticos registados nas IAS #548833010; #548833011; #548833013; #54883302 e #54883303, os quais reflectem discriminadamente todos os (342) movimentos relativos às regularizações contempladas no campo 40 da declaração periódica de IVA de Dezembro de 2014 – conforme, de resto, foi reconhecido pela própria AT, em resposta ao Ofício n.º ... de 10 de Julho de 2017.

252.º

Neste âmbito, e no que concerne às regularizações de imposto referentes a notas de crédito identificadas por NIF no quadro 1-A, identificadas no ponto ii) supra, no montante total de € 26.502,81, o Requerente apresentou documentos comprovativos relativamente a 208 dos 261 movimentos em causa, perfazendo o total de IVA regularizado de € 23.477,44, sendo que, de acordo com o entendimento da AT neste âmbito:

a) 9 daqueles movimentos, num total de IVA regularizado de € 6.105,74, respeitam a situações de regularizações intempestivas; e,

b) 24 daqueles movimentos, correspondentes a IVA regularizado no montante de € 861,72, respeitam a situações de regularizações a sujeitos passivos sem enquadramento de IVA válido 253.º

E, de resto, concluiu ainda a AT que o Requerente não terá apresentado prova relativamente a 53 movimentos, perfazendo um total de IVA regularizado de € 3.025,37 – o qual aqui não se aceita, dado, nos termos melhor descritos infra, ser manifesto o facto de a AT ter desconsiderado alguns dos elementos de prova juntos pelo Requerente no procedimento administrativo 256.º

Nestes termos, atenta a extensa prova feita pelo Requerente no decorrer do procedimento administrativo e o quanto foi ali decidido pela AT, resulta evidente que, no que respeita às correcções efectuadas com referência à regularização de IVA decorrente da emissão de notas de crédito, apenas seria admissível a correcção no montante de € 6.967,46, referente às situações identificadas pela AT e acima descritas (i.e. € 6.105,74 e € 861,72).

257.º

Quanto às demais situações, face às quais o ora Requerente juntou a correspondente prova, a qual foi validada pela AT e aceite como suficiente, não poderão jamais ser aceites as correcções impostas.

259.º

Em concreto, estão aqui em causa as situações que, para facilidade de análise e conclusão, se elencam infra, relativamente às quais foi junta prova suficiente pelo Requerente, a qual consta inevitavelmente do processo administrativo que deverá ser aqui junto pela AT:

Designação do cliente	IVA
D...	5,75
G...	47,42
H...	76,56
I...	57,77
J...	42,34
K... , S.A.	1 615,72
F... , Lda.	156,42
L... , S.A.	305,76
M... , Lda	99,09
N... , Lda.	36,50
O... , Lda.	123,83
P... , S.A.	104,99
Q... , Lda.	197,04
Total	2 869,19

260.º

Por sua vez, no que respeita regularizações de imposto referentes a notas de crédito não discriminadas por NIF, incluídas no campo “Outras regularizações”, identificadas no ponto iii) supra, no valor total de € 39.976,24, reitera aqui o Requerente que, por constrangimentos informáticos de algumas das sua aplicações de suporte, não é possível, em alguns casos, fazer o reporte dos movimentos efectuados por NIF, como sucede com os movimentos realizados através das aplicações CARTÕES, STARNET e FUNDOS.

261.º

Neste conjunto de regularizações destaca-se, ainda, pela sua materialidade, a regularização de IVA no montante de € 34.500,00, relativa à emissão de uma nota de crédito à entidade E... SGPS, S.A., com o NIF..., relativamente à qual se junta aqui, como Documento 5, a prova do conhecimento da rectificação em causa por parte deste sujeito passivo.

262.º

Pela sua materialidade, destacam-se igualmente os movimentos de regularização de IVA no montante de € 5.065,63, respeitantes à emissão de notas de crédito à Companhia de Seguros C... S.A., com o NIF... .

263.º

De resto, salientamos ainda que, também aqui, a AT invoca a existência de alegadas “divergências no valor global de € 38.920,74, entre o montante de IVA dos documentos apresentados (...) e o valor declarado no Anexo relativo ao campo 40 da declaração periódica de IVA de 1412”, as quais, segundo a AT, determinariam por si só as correcções efectuadas ao IVA regularizado pelo aqui Requerente – o que não se aceita.

264.º

Porém, conforme demonstrado pelo ora Requerente no âmbito do procedimento administrativo, quanto a estas alegadas divergências, cumpre reiterar:

- *os movimentos respeitantes ao NIF ... D... (€ 5,75), ao NIF ... – E... SGPS, S.A. (€ 34.500,00), ao NIF ... – F..., Lda. (€ 346,22) e ao NIF ... – Companhia de Seguros C... S.A. (€ 5.065,63), que a AT alega não terem sido declarados no anexo relativo ao campo 40 da declaração periódica de IVA de Dezembro de 2014, foram incluídos no Campo “outras regularizações” do anexo relativo àquele campo 40;*
- *as demais “divergências” correspondem a situações em que o ora Requerente não logrou demonstrar o conhecimento da rectificação por parte do sujeito passivo, admitindo, quanto a esses movimentos ser indevida a respectiva dedução, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA.*

265.º

Face a tudo o que ficou exposto, resulta evidente que, na declaração periódica de IVA de Dezembro de 2014, o ora Requerente registou regularizações de IVA a seu favor decorrentes da emissão de notas de crédito no montante total de € 66.479,05 – correspondente aos pontos ii) e iii) acima indicados: € 26.502,81 + € 39.976,24 –, tendo apresentado prova suficiente do conhecimento da regularização do IVA por parte do sujeito passivo relativamente a crédito no valor total de IVA de € 53.542,40.

Segundo se percebe, mas com alguma dificuldade, estão em causa deduções de regularizações de IVA levados ao campo 40 da declaração periódica de IVA referente ao período de Dezembro de 2014, dos seguintes movimentos:

- *respeitantes ao NIF ... D... (€ 5,75), ao NIF ... –E... SGPS, S.A. (€ 34.500,00), ao NIF ... – F..., Lda. (€ 346,22) e ao NIF...– Companhia de Seguros C... S.A. (€ 5.065,63), que a AT alega não*

terem sido declarados no anexo relativo ao campo 40 da declaração periódica de IVA de Dezembro de 2014, foram incluídos no Campo “outras regularizações” do anexo relativo àquele campo 40; Estes valores perfazem o montante de 39.917,60€.”

Consta da pág. 30 do PAT o seguinte :

134.º

Com efeito, no que se refere às regularizações de IVA decorrente da emissão de notas de crédito pela Recorrente no montante de € 62.355,43 [al. A) do ponto V.3.3 do Projeto de decisão, sustenta a AT que (cf. artigo 150 do Projeto de decisão) *“embora na maioria das notas de crédito analisadas, a respetiva regularização de Iva, ocorrida no período de dezembro de 2014, se mostre tempestiva face à respetiva data da emissão (novembro e dezembro de 2014), verifica-se a ocorrência de regularizações consideradas intempestivas, relativamente a seis notas de crédito, cujo valor de IVA totaliza € 6.105,74.”*

135.º

Acrescenta ainda a AT que *“No que se refere à obrigação de reconhecimento da emissão da nota de crédito por parte dos adquirentes (clientes do A...), de que depende, também, o direito à regularização do respetivo IVA, verifica-se que a [Recorrente] não apresentou quaisquer meios de prova relativamente a vinte e uma notas de crédito, as quais correspondem a um montante global de IVA de € 41.534,22.”*

136.º

Refere ainda a AT que (cf. artigos 152 e 153 do Projeto de decisão) *“consultado o enquadramento fiscal dos clientes da [Recorrente] aos quais foram emitidas notas de crédito, foi também possível constatar que, para efeitos de IVA, vinte e sete não se encontravam registados ou encontravam-se com atividade cessada na data de emissão dos documentos em apreço. As notas de crédito emitidas a clientes nestas condições, totalizam um valor de IVA de € 4.552,76. Sendo que, nesse montante estão incluídos € 1.171,21, que fazem parte do conjunto de notas de crédito para as quais não foi apresentado comprovativo reconhecimento da sua emissão, por parte dos respetivos destinatários.”*

137.º

Por seu turno, os serviços da AT reconhecem expressamente que (cf. p. 217 da Informação n.º 39-ADP/2017, de 21/12/2017), do total da correção pugnada, no montante de € 62.355,43, a ora Recorrente apresentou documentação comprovativa relativamente a operações que totalizam IVA regularizado

no montante de € 10.162,71 - dado que apenas quanto às restantes a AT imputa i) a respetiva intempestividade; ii) a falta de junção de meios de prova; e iii) a regularização de IVA a sujeitos passivos não registados ou com atividade cessada.

138.º

Paradoxalmente recusam a sua aceitação sustentando para o efeito “a ocorrência de divergências, no valor global de € 38.920,74, entre o montante de IVA dos documentos apresentados (tendo presente o valor líquido constante dos extrato) e o valor declarado no Anexo relativo ao campo 40 da declaração periódica de IVA de 1412.”

Não se vislumbra que tenha sido deduzida prova para além de uma dúvida razoável que coloque em causa a apreciação material dos valores em causa, os quais totalizam o montante de 62.355,43€ e inverta o ónus da prova ou esta seja sólida para se concluir a favor do Requerente.

Assim, nesta parte o Tribunal entende ser de se manter a correcção.

Regularização de IVA relativa a ajustamentos do método de afectação real - € 29.663,60;

Escreve por sua vez o Requerente:

268.º

No que se refere à regularização de IVA relativa a ajustamentos do método de afectação real, no montante de € 29.663,60, não obstante o quanto foi alegado e demonstrado em sede de procedimento administrativo, a AT, na decisão de indeferimento parcial do Recurso Hierárquico aqui contestada, veio indeferir o reconhecimento da respectiva regularização, entendendo que a validação destas regularizações sempre implicaria uma análise exaustiva de todas as operações em causa, a qual apenas seria possível no decorrer da inspecção.

274.º

Ora, a SIBS, com referência a estes serviços, factura ao Requerente as seguintes componentes:

- *Prémio de adesão - (rubrica H81 – “Prémio de adesão do pagamento de serviços/compras, serviços especiais e outros serviços”);*

- *Mensalidade - (rubrica H7A – “Comissões – serviço especial - tarifa Entidade Ativa”);*
- *A SIBS cobra uma mensalidade ao Banco de Apoio à Entidade, neste caso ao Banco A..., independentemente da realização de operações, e desde que este sistema de pagamento esteja ativo (rubrica H7A – “Comissões – serviço especial - tarifa Entidade Ativa”);*

- *Transacções realizadas na rede Multibanco – (rubrica G2 – “Outras operações – Banco Emissor/Banco Representante”);*

Para os pagamentos de serviços/compras informados em real time, a SIBS cobra ao aqui Requerente, e, por sua vez, este cobra aos seus clientes, um valor correspondente ao dobro de uma transacção “normal” (i.e., sem real time);

Tarifa interbancária pelo uso da CA, debitada ao aqui Requerente pelo Banco de Apoio, nas situações em que o Requerente é o Banco Emissor do cartão – (rubrica O1 – “Tarifário Interbancário – utilização de cartão multibanco – Banco Emissor”).

275.º

No que respeita às operações efectuadas a jusante, o Requerente debita aos seus clientes as seguintes comissões pela cobrança através da rede multibanco - pagamento de serviços/compras:

- *Prémio de adesão (cobrado no momento da abertura da entidade);*
- *Mensalidade;*
- *Tarifa por transacção (com real time ou sem real time).*

276.º

Em síntese, o Requerente disponibiliza aos respectivos clientes os serviços supra referidos, auferindo uma determinada remuneração, a qual é tributada em IVA, à taxa normal. Pelo que, o imposto incorrido pelo Requerente com a aquisição dos bens e serviços directa e inequivocamente afectos a esta área sempre deverá ser susceptível de recuperação pelo Requerente, que adoptou para o efeito o método da afectação real, conforme demonstração de apuramento.

Quanto a esta parte do pedido, a questão é diferente da analisada na alínea a), porquanto aqui a Requerida coloca em causa o “quantum” e já não a alteração de método:

“indeferir o reconhecimento da respectiva regularização, entendendo que a validação destas regularizações sempre implicaria uma análise exaustiva de todas as operações em causa, a qual apenas seria possível no decorrer da inspecção.”

Não está já em causa a alteração do método em abstracto sem que tenha sido impugnado o “quantum”, mas está em causa o próprio “quantum”.

Além disso, não se vislumbra que tenha sido deduzida prova para além de uma dúvida razoável que coloque em causa a apreciação material dos valores em causa, os quais totalizam o montante de 29.663,60 € e inverta o ónus da prova ou seja sólida para se concluir a favor do Requerente.

Assim, nesta parte o Tribunal entende ser de se manter a correcção.

VI. Decisão

Pelo exposto, decide este Tribunal Coletivo:

A - Julgar parcialmente procedente o pedido e, em consequência,

B - Anular o ato de indeferimento do recurso hierárquico na parte em que não deu provimento ao pedido de regularização de IVA emergente da alteração de método de dedução, com referência à área de Custódia de títulos, Project Finance e Leasing (1411) - € 186.451,07 e à área de Gestão de carteira própria de títulos (1412) - € 445.376,74, tudo totalizando o montante de € 631.827,81, bem como na parte do pedido de regularização de IVA relativo a créditos incobráveis no montante de € 19.789,49;

C - Julgar improcedente o pedido arbitral de anulação das sobreditas liquidações na parte de IVA que não foi aceite decorrente da emissão de notas de crédito no montante de € 62.355,43 e na parte decorrente de ajustamentos do método de afectação real, no montante de € 29.663,60;

D - Julgar parcialmente procedentes os pedidos de anulação dos atos tributários de demonstração de liquidação de IVA nº 2017... e nº 2017 ... e dos actos tributários de demonstração de liquidação de juros nº 2017 ... e n.º2017 ... e dos atos tributários subsequentes de demonstração de liquidação de IVA nºs 2018 ... e 2018..., assim como dos actos tributários de demonstração de liquidação de juros nº 2018 ..., no montante total de € 70.008,52, com o

consequente recálculo dos valores dessas liquidações decorrentes da improcedência parcial do pedido nos termos referidos em C) e

F - Condenar ambas as partes nas custas na proporção a dos seus respetivos decaimentos, cabendo ao Requerente a percentagem de 11,19% e à Requerida a percentagem de 88,81%.

VI. Valor do processo e/ou da causa

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo e/ou à causa o valor de € 754.740,59 (setecentos e cinquenta e quatro mil, setecentos e quarenta euros e cinquenta e nove cêntimos);

VI. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 11.016,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente e Requerida, na proporção do seu decaimento, cabendo ao Requerente a percentagem de 11,19% e à Requerida a percentagem de 88,81%, conforme condenação supra.

Lisboa, 7 de Abril de 2022

Os Árbitros,

(José Poças Falcão)

(António Pragal Colaço)

(Relator)

(Sérgio de Matos)