

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 411/2020-T

Tema: IVA – Redução do valor tributável das operações; Sociedades Dissolvidas

SUMÁRIO:

I - A possibilidade de derrogação a que se refere o n.º 2 do art.º 90.º da Directiva IVA, refere-se a situações de simples não pagamento, total ou parcial do preço, e não a situações que indicam, com um razoável grau de probabilidade, uma incobrabilidade definitiva;

II- O n.º 1 do mesmo artigo 90.º obriga os Estados-Membros à redução do valor tributável do IVA, no caso de se confirmar o não pagamento definitivo da totalidade ou parte do preço;

III - As derrogações ao art.º 90.º permitidas aos Estados-Membros, estão funcionalizadas a combater a incerteza quanto ao não pagamento de uma factura ou ao carácter definitivo deste;

IV- Os Estados-Membros devem permitir a redução do valor tributável do IVA se o sujeito passivo provar que o crédito que detém sobre o seu devedor é definitivamente incobrável;

V- O n.º 1 do artigo 90.º da Directiva IVA é susceptível de aplicação directa, pelo que os sujeitos passivos podem invocar o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA contra o Estado perante os tribunais nacionais para obter a redução do seu valor tributável do IVA.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 13 de Agosto de 2020, A..., S.A., NIPC ..., com sede na Avenida ..., ... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que

aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação de IVA, e juros compensatórios, no valor total de € 405.597,33, bem como as decisões das reclamações gratuitas com os n.ºs ... e ... que tiveram tais actos como objecto:

- i. n.º 2019... e 2019..., relativas ao período 201601;
- ii. n.º 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019... e 2020..., relativas ao período 201602;
- iii. n.º 2019..., relativa ao período 201603;
- iv. n.º 2019..., relativa ao período 201606;
- v. n.º 2019..., relativa ao período 201607;
- vi. n.º 2019..., relativa ao período 201608;
- vii. n.º 2019..., relativa ao período 201609;
- viii. n.º 2019..., relativa ao período 201610;
- ix. n.º 2019... e 2020... relativas ao período 201611; e
- x. n.º 2019..., relativa ao período 201612.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:

- a. Falta de fundamentação;
- b. Ilegalidade da utilização de créditos disponíveis na conta corrente da A...;
- c. Ilegalidade por violação do Direito Europeu, em particular do disposto nos artigos 73.º e 90.º da Directiva IVA;
- d. Ilegalidade por enriquecimento sem causa do Estado e violação do princípio da neutralidade, aplicável em sede de IVA; e
- e. Ilegalidade por violação do direito fundamental à propriedade previsto no artigo 17.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

3. No dia 14-08-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 29-09-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
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 29-10-2020.
7. No dia 21-11-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade anónima, cujo objeto social consiste no estabelecimento, concepção, construção, gestão e exploração de redes e infraestruturas de comunicações eletrónicas, bem como na prestação de serviços de comunicações eletrónicas e de transporte e difusão de sinal de telecomunicações.
- 2- A Requerente é um sujeito passivo de IVA cuja actividade tributável consiste maioritariamente na prestação de serviços de comunicações eletrónicas.
- 3- A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal mensal, em conformidade com o disposto no artigo 41.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA.
- 4- A Requerente é considerada um “Contribuinte de Elevada Relevância Económica e Fiscal” ou “Grande Contribuinte”, constando do Cadastro Especial de Contribuintes, conforme Despacho do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) n.º 6999/2013, de 30 de Maio.
- 5- No âmbito da sua actividade de prestação de serviços de comunicações eletrónicas, a Requerente emite mensalmente mais de dois milhões de facturas, liquidando e entregando ao Estado o IVA constante dessas mesmas faturas.
- 6- Atendendo ao seu elevado volume de facturação e ao enorme número de facturas emitidas diariamente, é, de um ponto de vista prático, inviável para a Requerente (como o é, na verdade para a generalidade dos sujeitos passivos), proceder à validação de todos

os dados referentes a cada cliente (como sejam o número de identificação fiscal, a morada, a sua situação jurídica ou cadastro fiscal actualizado, etc.), antes da emissão de cada factura.

- 7- Devido à natureza da sua actividade e ao volume de facturas emitidas mensalmente, a Requerente depara-se com um nível considerável de incumprimento, já que uma parte relevante das facturas por si emitidas nunca chega a ser paga.
- 8- Este incumprimento resulta numa quantidade avultada de créditos em mora ou incobráveis, gerando discrepâncias entre os valores facturados e os valores efectivamente recebidos.
- 9- Uma parte desses créditos tidos como incobráveis ou em mora por parte da Requerente decorre de facturas emitidas a pessoas coletivas (sociedades) que se encontram dissolvidas, para efeitos societários.
- 10- Ora, nestes casos de créditos incobráveis envolvendo facturas emitidas a sociedades dissolvidas, verifica-se uma de duas situações possíveis:
 - i. A sociedade (cliente da Requerente) encontrava-se já dissolvida ou em dissolução aquando da emissão da factura pela Requerente e nunca procedeu ao respectivo pagamento; ou
 - ii. A sociedade (cliente da Requerente) entrou em dissolução ou dissolveu-se em momento posterior à emissão da factura pela Requerente, mas nunca procedeu ao respectivo pagamento.
- 11- Sempre que as facturas emitidas pela Requerente não chegam a ser pagas pelas sociedades dissolvidas (clientes da Requerente), o IVA constante das mesmas é suportado directamente pela Requerente quando esta o entrega ao Estado, sem que tenha recebido a contrapartida dos serviços prestados, acrescida de IVA, dos clientes incumpridores.
- 12- Como tal, a Requerente fica recorrentemente obrigada a adiantar ao Estado o IVA liquidado (mas não recebido, à semelhança do próprio pagamento dos serviços) aos seus clientes.

-
- 13- A Requerente procure monitorizar a verificação dos requisitos que lhe possibilitam a regularização a seu favor do IVA relativo a créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa, a fim de proceder à sua dedução.
- 14- No ano de 2016, a Requerente apresentou, no campo 40 das declarações periódicas de IVA, regularizações de imposto a seu favor no montante total de € 25.006.853,01, sendo que uma parte dessa importância – € 541.716,40 – diz respeito a créditos sobre sociedades dissolvidas.
- 15- Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2018..., de 22.06.2018, foi realizado um procedimento de inspeção externa, de âmbito geral, com vista a verificar o cumprimento da situação tributária global da Requerente, com referência ao ano de 2016.
- 16- No âmbito deste procedimento inspectivo, em 11.06.2019, a Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, no qual a AT propunha uma correcção, em sede de IVA, no montante de € 541.716,40, relativa à regularização a favor da A... de IVA referente a créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa sobre sociedades dissolvidas.
- 17- Não tendo a Requerente exercido o direito de audição prévia sobre a proposta de correcção identificada no Projecto de Relatório, a mesma tornou-se definitiva e foi notificada à Requerente, em 03-07-2019, através do Relatório Final de Inspeção Tributária.
- 18- Do referido Relatório consta, para além do mais, o seguinte:

Dos factos

A A...), durante o período de 2016, apresentou no campo 40 das declarações periódicas de IVA regularizações a seu favor no montante total de €26.145.724,4, considerando estas regularizações abrangidas pelos artigos 78º a 78º-D do Código do IVA.

No decurso da presente ação inspetiva, no âmbito daquelas regularizações, verificou-se que a A... regularizou a seu favor IVA no montante de €541.716,40 relativo a créditos sobre sociedades dissolvidas.

A possibilidade de regularização a favor da sociedade do IVA de créditos sobre sociedades dissolvidas não tem enquadramento em nenhum artigo do Código do IVA, no entanto a empresa entendeu que poderia deduzir o mesmo por aplicação do artigo 90º da Diretiva IVA, conforme explanado por email de 25 de outubro de 2018, a seguir transcrito:

"O artigo 90.º, n.º 1 da Diretiva IVA prevê que "em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros".

O n.º 2 do artigo 90.º da Diretiva IVA determina que "em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1".

No caso português, o legislador nacional previu a possibilidade de redução do valor tributável e a regularização, a favor do sujeito passivo, do IVA liquidado em excesso (i) nas situações de anulação da operação decorrentes de "invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos", bem como (ii) em créditos de cobrança duvidosa, e ainda (iii) em situações de evidente incobrabilidade dos correspondentes créditos.

Significa pois, que Portugal não aderiu assim à possibilidade de derrogação consagrada no n.º 2 do artigo 90.º da Diretiva IVA e, portanto, mantém-se no âmbito da regra geral prevista no n.º 1 deste preceito.

Nestes termos a A...) efetuou a regularização de IVA a seu favor ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1 da Diretiva IVA."

Verifica-se assim que o sujeito passivo justifica a dedução do IVA a seu favor recorrendo ao normativo do n.º 1 do artigo 90.º da Diretiva IVA. Entendimento contrário tem a AT pois não se encontrando estes créditos abrangidos pelo Código do IVA, a A... não apresenta suporte legal para a sua dedução, conforme se demonstra de seguida.

Da dissolução

Face à tipificação do tipo de crédito indicada torna-se relevante tecer algumas considerações para clarificar o que acontece à vida das sociedades desde que são constituídas até à sua extinção, de acordo com o Código das Sociedades Comerciais (CSC), o Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e de Liquidação de Entidades Comerciais (RJPADL), introduzido pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março e a sua respetiva articulação com as regras constantes do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE) e com o Código de Processo Civil (CPC), nomeadamente no Capítulo XV – Da Liquidação de Patrimónios.

As sociedades adquirem personalidade jurídica e existência como tal, a partir da data do registo definitivo do contrato pelo que se constituem, sem prejuízo do disposto quanto à constituição de sociedades por fusão, cisão ou transformação de outras (artigo 5.º do CSC).¹

Depois de constituídas, e ao longo da sua “vida”, são várias as vicissitudes que as podem afetar até à respetiva extinção: mera alteração do contrato pelo qual se regem, entrada e saída de sócios, aumento e redução do capital social, cisão, fusão, transformação, dissolução e liquidação.

As sociedades só deixam de gozar de personalidade jurídica e de existirem como tal, após o registo do encerramento da liquidação (n.º 2 do artigo 160.º do CSC), sendo a dissolução uma fase necessária e prévia à liquidação.

Para extinguir uma empresa deve ser seguida uma sequência de atos/factos jurídicos, nomeadamente, a dissolução e liquidação de empresa.²

A dissolução é o ato através do qual a empresa decide ou reconhece que deverá deixar de ter existência.

A dissolução tem diversas causas subjacentes, podendo esta ser imediata com a ocorrência de um dos seguintes factos: decurso do prazo fixado nos estatutos, deliberação dos sócios, realização completa do objeto contratual, ilicitude superveniente do objeto contratual, pela declaração de insolvência da empresa ou outros factos previstos nos estatutos, ou pode ser requerida a dissolução administrativa da empresa com fundamento em facto previsto na lei, e ainda diversas situações tipificadas, nomeadamente a dissolução oficiosa.

No final da dissolução, a empresa entra imediatamente em liquidação (artigo 146.º do CSC), que visa a finalização de negócios pendentes, o pagamento de dívidas, a cobrança de devedores e a partilha do resultado da liquidação aos sócios.

Assim “a dissolução, como facto pelo qual se determina a cessação da existência da sociedade, aduz-se num processo progressivo de extinção que culmina com a aprovação das contas finais”, ou seja, aquando do encerramento da liquidação. (Parecer do Conselho Técnico da Direcção Geral dos Registos e Notariado, de 19 de Dezembro de 1986: Boletim dos Registos e Notariado, n.º 20, pág. 7, e Rev. Not., 1987/2.º-300).

Em regra, a empresa em liquidação mantém a personalidade jurídica e, salvo quando outra coisa resulte da lei ou da modalidade da liquidação, continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as empresas não dissolvidas (n.º 2 do artigo 146.º do CSC).

A liquidação deve estar encerrada e a partilha aprovada no prazo máximo de três anos, com prorrogação máxima por um ano (artigo 150.º do CSC). A sociedade considera-se extinta (momento em que perde a personalidade jurídica) com o registo do encerramento da liquidação (n.º 2 do artigo 160.º do CSC).

Do regime exposto resulta que durante um período máximo de três anos, principalmente nos casos de dissolução com entrada em liquidação, as sociedades comerciais podem estar em liquidação, que se traduz numa situação entre a dissolução e a extinção da sociedade, implicando a realização de um conjunto de operações, tendentes, em síntese, a pagar o passivo e a atribuir aos sócios o restante património.

Face ao antedito, pode-se afirmar com segurança que a dissolução é uma fase necessária e prévia à extinção da sociedade, que visa a finalização de negócios pendentes, o pagamento de dívidas, a cobrança de devedores e a partilha do resultado da liquidação aos sócios.

Pelo que se conclui que a dissolução de uma sociedade não condiciona/ não determina a não liquidação das suas dívidas nem é facto decisivo para a A... regularizar a seu favor o IVA dos créditos de sociedades dissolvidas, discordando a Autoridade Tributária da posição do sujeito passivo, pois não garantindo que uma sociedade dissolvida já não pagará as suas dívidas.

² <http://www.newco.pro/pt/dissolucao-e-liquidacao-de-empresa>

Da legislação

O Decreto-Lei 394-B/84 aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que no ponto 2 do seu preâmbulo assumia que na elaboração "...do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado iniciaram-se num momento em que a adoção do imposto era vista como uma exigência da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE). É, com efeito, sabido que a adesão implica a adoção do sistema comum do IVA, regulado por várias diretivas do Conselho das Comunidades Europeias, entre as quais assume especial relevo a chamada «6ª diretiva» (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), que procedeu à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados membros da CEE...direito comunitário constituiu o ponto de referência básico na construção do sistema do imposto, posto que vários desvios tivessem sido logo entrevistados como necessários, atendendo às especiais condições de Portugal relativamente à generalidade dos países da CEE...

"... a tomada em consideração, na elaboração deste diploma, das soluções comunitárias assumia, afinal, um carácter necessário, convindo procurar desde logo o máximo de convergência possível com essas soluções..."

"De resto,..., é indubitável que as diretivas comunitárias sobre o IVA sempre constituem um obrigatório campo de referência na conceção e desenho legislativo do IVA, já que as soluções nelas contidas mostraram já ser soluções realistas e adequadas, testadas como foram pela experiência dos países membros da CEE."

O Código do IVA entrou em vigor em Portugal num momento em que Portugal ainda não se encontrava vinculado à adoção das Diretivas Comunitárias sobre o IVA³, o qual no número 8 do artigo 71º⁴ (retificação do imposto) já se encontrava prevista a possibilidade de "...deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis" nas condições aí definidas.

O Orçamento do Estado de 2013 (Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro) veio introduzir alterações no regime de regularização do IVA em créditos incobráveis, com especial enfoque no âmbito de aplicação do regime e nos procedimentos específicos para o ajustamento do IVA a favor dos sujeitos passivos.

Atualmente as regras de regularização de IVA a favor do sujeito passivo aplicáveis aos créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis vêm tratadas nos artigos 78º a 78º D do Código do IVA.

Assim, para a dedução do IVA seguem-se as regras nos termos do artigo 78º do Código do IVA para créditos vencidos antes de 1.01.2013 e nos termos do artigo 78º-A do Código do IVA para créditos vencidos a partir de 1.01.2013, face ao novo regime.

Dispõe o nº 7 e o nº 8 do artigo 78º do Código:

"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 b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil;

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da

³ Portugal é membro de facto da União Europeia desde 1 de janeiro de 1986.

⁴ Corresponde ao atual artigo 78º do Código do IVA após a republicação do mesmo pelo DL nº 102/2008.

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. "

"8 - Os sujeitos passivos podem igualmente deduzir o imposto respeitante a outros créditos desde que se verifique qualquer das seguintes condições:

a) O valor do crédito não seja superior a (euro) 750, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução;

b) Os créditos sejam superiores a (euro) 750 e inferiores a (euro) 8000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis;

c) Os créditos sejam superiores a (euro) 750 e inferiores a (euro) 8000, IVA incluído, tenha havido oposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em acção de condenação e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução;

d) Os créditos sejam inferiores a (euro) 6000, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente;

e) Os créditos sejam superiores a (euro) 750 e inferiores a (euro) 8000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução, conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução. "

Por sua vez, dispõe os nºs 1 a 4 do artigo 78.º -A do mesmo diploma:

"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 incobabilidade 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 diligências para o seu recebimento e o ativo tenha sido desreconhecido 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 (euro) 750, IVA incluído, e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à 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 interpeleção 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

No que diz respeito ao regime da regularização de créditos incobráveis, verifica-se que as alíneas do n.º 7 do artigo 78.º e do n.º 4 do artigo 78.º-A, ambos do Código do IVA, devem ser entendidas, no sentido de que, fora daquelas situações previstas, não têm suporte legal para a dedução dos créditos em causa por parte do sujeito passivo credor.

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, a matéria referente às deduções encontra-se regulado essencialmente nos artigos 187.º a 192.º da Directiva 2006/112/CE, de 28/11/2006, relativa ao sistema comum do IVA, habitualmente designada Directiva IVA (DIVA) (e anteriormente nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva, Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, revogada pela DIVA⁵).

A Directiva IVA no seu Capítulo 5 contém as disposições sobre a possibilidade de os sujeitos passivos efetuarem regularizações de imposto a seu favor. Assim, dispõe o artigo 90.º:

“1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derogar o disposto no n.º 1.”

Sendo que as disposições constantes no artigo 78.º a 78.º D do Código do IVA refletem na ordem jurídica interna o disposto no artigo 90.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o Valor Acrescentado o qual deixa ao critério dos Estados-Membros, nas condições por eles fixadas as situações em que podem reduzir o valor tributável no caso de “*não pagamento total ou parcial*” ou simplesmente não permitir a redução do mesmo e consequentemente do imposto associado, por forma a assegurar a aplicação correta e simples das reduções e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso em determinadas operações.

⁵ A Directiva IVA (DIVA), de 28/11/2006, relativa ao sistema comum do IVA, revogou a Sexta Directiva do Conselho (assim como a Primeira) [cf. Anexo XI, parte A, 1) DIVA, sendo neste anexo elencadas todas directivas revogadas pela DIVA], introduzindo alterações em termos sobretudo formais, referindo-se no respectivo artigo 412.º as situações em que houve de facto alterações à Sexta Directiva. Assim sendo, todas as referências efectuadas na jurisprudência do TJ deverá entender-se como sendo efectuada para as correspondentes disposições da DIVA. Recordar-se que no respectivo anexo XII a DIVA contém um quadro de correspondência com as disposições revogadas.

A questão decidenda é a de determinar se, face aos artigos 78º a 78º D do Código do IVA, as regularizações realizadas pela sociedade estão incluídas na norma prevista no nº 1 do artigo 90.º, isto é, *"...Em caso de não pagamento total ou parcial ... o valor tributável é reduzido em conformidade"* logo pode regularizar o imposto a seu favor no caso de sociedades dissolvidas ou, se pelo contrário, Portugal derogou aquela norma e então aplica-se o nº2.

Para efeitos desta análise recorreu-se ainda à doutrina administrativa e à jurisprudência comunitária.

Assim, o entendimento dos Serviços, sancionado por despacho de 2017.03.17 da Diretora de Serviços do IVA, conforme Informação Vinculativa que recalou sobre o Processo nº 11425, vai no sentido contrário ao pretendido pela empresa, conforme informação prestada nos pontos 2 e 5, assim: *"2. Ora, não havendo tipificação legal para o caso, os credores, atendendo à situação de dissolução da devedora no decurso de um processo executivo, não têm forma legal de regularizar junto da Autoridade Tributária a dedução do IVA liquidado, pelo que a ora requerente defende o recurso à analogia para estes casos, salvaguardando o direito à dedução do IVA num crédito de incobrável ou de cobrança duvidosa por parte do sujeito passivo."* e *"5. Efetivamente, no que diz respeito ao regime da regularização de créditos incobráveis, verifica-se que as alíneas do n.º 7 do art. 78.º e do n.º 4 do art. 78.º-A, ambos do CIVA, são taxativas, no sentido de que, fora daquelas situações previstas, não há suporte legal para a dedução dos créditos em causa por parte do sujeito passivo credor, assim como para a aplicação analógica do referido regime a casos não abrangidos pela norma."*

Nesse sentido vai também a interpretação dada pelo Tribunal de Justiça (Sétima Secção) quanto à interpretação do artigo 90.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006⁶.

Vem o Tribunal de Justiça, nos pontos 23 a 26 do Acórdão, referir que *"23 (...) o n.º 2 do referido artigo 90.º autoriza os Estados-Membros a derogar a regra acima mencionada nos casos de não pagamento total ou parcial do preço da operação. Os sujeitos passivos não podem, por conseguinte, invocar, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, um direito à redução do valor tributável do IVA nos casos de não pagamento do preço se o Estado-Membro em causa tiver decidido aplicar a derrogação prevista no n.º 2 do mesmo artigo.*

24 Há que admitir que uma disposição nacional cuja enumeração das situações nas quais o valor tributável é reduzido não contemple a hipótese do não pagamento do preço da operação deve ser encarada como o resultado do exercício pelo Estado-Membro da faculdade de derrogação que lhe foi concedida pelo artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA.

25 Com efeito, deve salientar-se a este propósito que, se o não pagamento total ou parcial do preço de compra acontecer sem que tenha havido resolução ou anulação do contrato, o comprador permanece responsável pelo pagamento do preço acordado e o vendedor, apesar de já não ser proprietário do bem, ainda dispõe, em princípio, do seu direito de crédito, que poderá ser exercido nos tribunais. No entanto, uma vez que não se pode excluir que esse crédito se torne efetivamente incobrável, o legislador da União decidiu deixar a cada Estado-Membro a escolha de determinar se o não pagamento do preço de compra, que, por si só, contrariamente à resolução ou à anulação do contrato, não coloca as partes na

⁶ Processo nº C-337/13 de 15 de maio de 2014 do TJCE. Acórdão proferido sobre a interpretação do artigo 90º, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

situação inicial, dá direito à redução correspondente do valor tributável nas condições fixadas pelo Estado-Membro, ou se, nesse caso, não é admitida qualquer redução.

26 Nestas condições, deve considerar-se, por um lado, que o simples facto de, na enumeração das situações em que é reduzido o valor tributável, a disposição nacional de transposição não reproduzir todas as situações elencadas no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA não permite inferir, tendo em conta o contexto jurídico geral no qual se insere esta medida de transposição, que esta não permita assegurar efetivamente a plena aplicação da Diretiva IVA de forma suficientemente clara e precisa.”

Pode assim concluir-se que, no que se refere a situações que digam respeito ao não pagamento do preço, não é necessário que as disposições nacionais de transposição tenham em consideração todas as situações em que o sujeito passivo não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida.

Adicionalmente os nº 31 e 32 do Acórdão, referem que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, quando se verifique que as disposições de uma diretiva são, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, os particulares podem invocá-las nos órgãos jurisdicionais nacionais contra o Estado, quando este não tenha transposto dentro do prazo a diretiva para o direito nacional ou quando essa transposição tenha sido incorreta. *“Uma disposição de direito da União é incondicional quando prevê uma obrigação que não é acompanhada de condições nem subordinada, na sua execução ou nos seus efeitos, à intervenção de qualquer ato das instituições da União ou dos Estados-Membros.”*

Daqui se depreende desde logo que os sujeitos passivos podem invocar as disposições do nº1 do artigo 90º da Diretiva quando os Estados não tenham transposto dentro do prazo a Diretiva ou quando a transposição seja incorreta, aparentemente não é este o caso de Portugal, pois este legislou, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 90.º da Diretiva IVA, que confere aos Estados-Membros a possibilidade de determinarem as condições em que o valor tributável é reduzido.

O entendimento vertido no Acórdão de 15 de maio de 2014 do Processo C-337/13, serviu de jurisprudência para outros dois Acórdãos já proferidos, designadamente o Acórdão de 12 de outubro de 2017 do Processo C-404/16 e o Acórdão de 23 de novembro de 2017 do Processo C-246/16, ambos abordando a interpretação do nº 1 do artigo 90.º da Diretiva IVA.

No IVA é ressalvada a importância dada ao mecanismo do imposto, sendo que a circunstância de este direito ser tomado como o alicerce do princípio da neutralidade justifica que não sejam toleradas quaisquer exceções ou limitações nos direitos nacionais dos Estados-Membros que não se encontrem expressamente previstas nas diretivas comunitárias, neste caso na Diretiva IVA.

Da conclusão

Conforme já se demonstrou, os créditos considerados incobráveis sobre sociedades dissolvidas são créditos que não têm enquadramento em nenhum artigo do Código do IVA, ademais por não serem os vertidos no nº 7 do artigo 78.º ou no nº 4 do artigo 78.º-A, ambos do Código do IVA, porquanto não se verificarem as condições aí referidas.

Dito de outra forma, a empresa entendeu que poderia deduzir, não obstante não existir uma previsão legal no Código do IVA, situação não aceite pela AT nos termos acima expostos e que infra se resumem:

1. A dissolução de sociedades está contemplada como uma situação de "não pagamento" nos casos enumerados no n.º1 do artigo 90.º da Diretiva IVA. Sendo a dissolução uma fase necessária e prévia à extinção da sociedade, que visa entre outras situações o pagamento de dívidas, não está provado definitivamente, por parte da A... o não recebimento de uma parte ou a totalidade da contrapartida.
2. Os particulares podem utilizar diretamente o n.º1 do artigo 90.º da Diretiva se o Estado Membro não tiver utilizado a derrogação prevista no n.º2 do mesmo artigo.
3. O n.º1 enumera várias situações em que os Estados-Membros são obrigados a reduzir a matéria coletável de IVA. O n.º2 autoriza os Estados a derrogar aquela norma no caso específico de "não pagamento" e não nos demais.
4. Ou seja, é permitido aos EM determinar se o não pagamento por si só dá direito à redução do valor tributável ou se não é admitida qualquer redução.
5. Quando um EM decide aplicar a derrogação, os sujeitos passivos não podem invocar o direito à redução do IVA em caso de não pagamento
6. Aquela permissão de derrogação pressupõe que seja difícil de verificar que o não pagamento se torna efetivo, ou seja, se é inquestionável a redução definitiva da contrapartida.
7. Portugal, tendo enumerado todas as situações passíveis de regularização de imposto (nos acima citados artigos 78.º a 78.ºD), e os termos e condições em que confere a possibilidade de redução do valor tributável e a regularização, a favor do sujeito passivo, do IVA liquidado em excesso, e não contemplando os casos de não pagamento, utilizou a derrogação prevista no n.º2 do artigo 90.º da Diretiva.
8. Donde, não pode a empresa utilizar o n.º1 do artigo 90.º da Diretiva IVA diretamente, sem o preenchimento dos requisitos enunciados no Código do IVA para efeitos de regularização de imposto.

Assim, o IVA em causa, no montante de €541.716,40 não pode ser objeto de regularização a favor da A... , conforme decorre dos artigos 78.º a 78.º D do Código do IVA, sendo tal conclusão corroborada pela Diretiva IVA e pela jurisprudência do TJCE.

- 19- Na sequência desta correcção em sede de IVA, a Requerente foi notificada dos actos de liquidação de IVA e juros compensatórios objecto da presente acção arbitral, referentes aos meses de Janeiro a Março e Junho a Dezembro de 2016.
- 20- A Requerente apresentou garantia bancária número ..., no montante de € 512.013,75, emitida pela B..., com o intuito de suspender os processos de execução fiscal ... e apensos, referentes às liquidações inicialmente recebidas, com data de pagamento de 16-08-2019.

- 21- A Requerente procedeu ao pagamento dos actos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios recebidos em data posterior ao momento da prestação da garantia, no valor de € 1.115,48.
- 22- A 16-12-2019, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações até aí emitidas pela AT.
- 23- Posteriormente, a Requerente apresentou nova reclamação graciosa a 28-02-2020, contestando as liquidações adicionais recebidas desde a data de apresentação da primeira reclamação graciosa.
- 24- As reclamações graciosas foram objecto de despacho de indeferimento, notificados, respectivamente, a 05-06-2020 e a 27-07-2020.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-

Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, o “*relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Imputa a Requerente às liquidações impugnadas vários vícios, designadamente:

- a. Falta de fundamentação;
- b. Ilegalidade da utilização de créditos disponíveis na conta corrente da A...;
- c. Ilegalidade por violação do Direito Europeu, em particular do disposto nos artigos 73.º e 90.º da Directiva IVA;
- d. Ilegalidade por enriquecimento sem causa do Estado e violação do princípio da neutralidade, aplicável em sede de IVA; e
- e. Ilegalidade por violação do direito fundamental à propriedade previsto no artigo 17.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Dispõe o art.º 124.º do CPPT que:

“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 – Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;

b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Deste modo, e não tendo sido expressamente estabelecida pela Requerente qualquer relação de subsidiariedade entre os vícios arguidos, passar-se-á à apreciação do vício de ilegalidade por violação do Direito Europeu, em particular do disposto nos artigos 73.º e 90.º da Directiva IVA, por ser aquele cuja procedência determina a mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos.

A questão essencial que se apresenta a dirimir nos presentes autos de processo arbitral tributário, é se, a dissolução de uma sociedade que não liquidou uma factura, confere ao emitente desta o direito à regularização do IVA contido naquela e não recebido.

No caso, e antes de mais, cumpre esclarecer que, como resulta dos factos dados como provados, se dá por assente que as facturas subjacentes às liquidações objecto da presente acção arbitral não foram pagas e que as sociedades destinatárias das mesmas se encontravam, no exercício de 2016, dissolvidas, dado que em fase alguma, quer do procedimento de inspecção, quer dos procedimentos de reclamação graciosa, a AT questionou que assim fosse.

Posto isto, o cerne da questão ora em apreço, situa-se no art.º 90.º da Directiva IVA (2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006), e nos artigos 78.º a 78.º-D do CIVA aplicável (2016).

A primeira daquelas normas dispõe que:

“1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.”.

Do conjunto das referidas normas do CIVA, resulta, em suma, que relativamente a créditos incobráveis, está prevista a possibilidade de regularização nas seguintes situações (n.º 7 do artigo 78.º e do n.º 4 do artigo 78.º-A):

- Existindo processo de execução (após a sua extinção por falta de bens penhoráveis);

- Existindo processo de insolvência (após ser determinado o não pagamento definitivo do crédito);
- Existindo processo especial de revitalização (após homologação do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito);
- Existindo procedimento de recuperação extrajudicial do devedor no âmbito do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (após celebração do acordo de recuperação).

Essencialmente, o dissídio reside em que a Requerente sustenta que o elenco de situações de incobrabilidade regularizáveis constante do CIVA é exemplificativo, e não contende com a aplicabilidade directa do art.º 90.º da Directiva, enquanto que a Requerida entende, essencialmente, que as alíneas do n.º 7 do art.º 78.º e do n.º 4 do art.º 78.º-A, ambos do CIVA aplicável, devem ser entendidas no sentido de que fora daquelas situações previstas, não existe suporte legal para a dedução dos créditos em causa por parte do sujeito passivo credor.

Para sustentar a sua posição, a Requerida louva-se, essencialmente, no Acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo C-337/13², no qual se pode ler que:

“24 Há que admitir que uma disposição nacional cuja enumeração das situações nas quais o valor tributável é reduzido não contemple a hipótese do não pagamento do preço da operação deve ser encarada como o resultado do exercício pelo Estado-Membro da faculdade de derrogação que lhe foi concedida pelo artigo 90.º, n.º 2, da diretiva IVA.”

Lida na sua singeleza, a passagem transcrita parece, efectivamente, corroborar o entendimento da AT, no sentido de que ao não constar das disposições nacionais reguladoras do sistema do IVA, a possibilidade de redução do valor tributável das operações em caso de dissolução das sociedades devedoras, se deverá entender que daí resulta uma derrogação do n.º 1 do art.º 90.º da Directiva, no uso da faculdade concedida pelo n.º 2 da mesma norma.

Todavia, julga-se que a jurisprudência europeia, como em geral, não pode ser lida atomisticamente, mas deve ser compreendida no seu contexto, não só no que diz respeito ao

² Disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=152344&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=809543>

conjunto da decisão onde as afirmações são feitas, como, igualmente, no contexto mais vasto da jurisprudência sobre a mesma matéria, ou análogas.

Assim, e começando pela própria decisão do citado processo C-337/13, verifica-se que, salvo melhor opinião, o Tribunal na passagem transcrita, está a referir-se a meras situações de não pagamento total ou parcial do preço, desacompanhadas de outras circunstâncias que indiciem fundamentadamente a definitividade de tal não pagamento.

Assim, e para além do mais, o Tribunal esclarece que:

“27 Por outro lado, no que se refere a situações que não digam respeito ao não pagamento do preço, é necessário, pelo contrário, que as disposições nacionais de transposição tenham em consideração todas as situações em que o sujeito passivo não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar.”.

Também no ponto 25 do Acórdão ora em apreço, o Tribunal esclarece que o seu entendimento se reporta a situações em que o não pagamento do preço de compra, *“por si só (...) não coloca as partes na situação inicial”.*

Ou seja, e salvo melhor opinião, a distinção entre *“não pagamento do preço”* e *“não recebimento da contrapartida da transacção”* terá o sentido de, justamente, distinguir o simples incumprimento da obrigação de pagar o preço, de outras situações em que se verifiquem indícios fundados de que o não pagamento do preço (que mais não é do que a contrapartida da transacção para o sujeito passivo) se consolidou, tornando-se incobrável, o que se justificará porquanto no caso concreto julgado pelo Tribunal de Justiça, estava em causa uma simples redução do valor da operação, não se verificando qualquer circunstância que indiciasse uma impossibilidade de pagamento do preço.

Assim, e de resto, no mesmo aresto o Tribunal esclarece ainda que:

“39 É, assim, necessário que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para o exercício do direito a uma redução do valor tributável do IVA, se limitem às que são necessárias para provar que, depois de efetuada uma transação, não receberão, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contrapartida. Neste contexto, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar que é esse o caso das formalidades exigidas pelo Estado-Membro em causa.”.

Com efeito, recorda o Tribunal que:

“38 *Decorre, no entanto, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as medidas adotadas para evitar fraudes ou evasões fiscais só podem, em princípio, derrogar as regras relativas ao valor tributável do IVA na medida do estritamente necessário à prossecução desse objetivo específico. Com efeito, essas medidas devem afetar o menos possível os objetivos e os princípios da diretiva IVA e não podem, por isso, ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA (v., neste sentido, acórdãos Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, n.º 28, e Petroma Transports e o., C-271/12, EU:C:2013:297, n.º 28).”*

Tudo isto, em consonância com o princípio *ab initio* estabelecido pelo Tribunal de que:

“22 *Deve recordar-se, a este respeito, que o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida, e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.ºs 26 e 27).”*

Todos estes considerandos estão em consonância com jurisprudência posterior do Tribunal de Justiça, sobre a mesma matéria.

Assim, no processo C-672/17³, o Tribunal reafirma que:

“29 *O artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzirem o valor tributável e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que, depois de efetuada uma transação, este não receba uma parte ou a totalidade da contraprestação. Esta disposição constitui a expressão de um princípio*

³ Disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=208555&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=814075>

fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contraprestação efetivamente recebida e que tem por corolário que a autoridade tributária não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao montante que o sujeito passivo recebeu (Acórdãos de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.os 26 e 27; de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 22; e de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 32).”.

Mais esclarece o Tribunal, na mesma decisão, que:

“34 Importa, assim, que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para o exercício do direito a uma redução do valor tributável do IVA, se limitem às que permitem justificar que, depois de efetuada a transação, não receberão, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contraprestação. A este respeito, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar que é esse o caso das formalidades exigidas pelo Estado-Membro em causa (Acórdãos de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 39, e de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingtatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 44).”.

Também no processo C-146/19⁴, o Tribunal de Justiça começa por reafirmar que:

“21 Para responder a esta questão, importa recordar que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzirem o valor tributável do IVA e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que, depois de efetuada uma transação, este não receba uma parte ou a totalidade da contraprestação. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contraprestação efetivamente recebida e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao montante que o sujeito passivo recebeu (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 29 e jurisprudência referida).”.

⁴ Disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=227301&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=841234>

Neste último aresto o Tribunal prossegue, esclarecendo o seu entendimento relativamente à faculdade de derrogação consagrada no n.º 2 do art.º 90.º da Directiva, nos seguintes termos:

“22 É certo que o artigo 90.º, n.º 2, desta diretiva permite que os Estados-Membros derroguem esta regra em caso de não pagamento total ou parcial do preço da operação. Assim, quando o Estado-Membro em causa entenda aplicar essa derrogação, os sujeitos passivos não podem invocar, com base no n.º 1 desse artigo, o direito à redução do valor tributável do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 15 de maio de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 23).

23 Contudo, esta faculdade de derrogação, estritamente limitada aos casos de não pagamento total ou parcial, baseia-se na ideia de que o não pagamento da contrapartida pode, em determinadas circunstâncias e em virtude da situação jurídica existente no Estado-Membro em causa, ser difícil de verificar ou ser meramente transitório (Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 37 e jurisprudência referida).

24 Assim, a referida faculdade de derrogação apenas visa permitir aos Estados-Membros combater a incerteza associada à cobrança dos montantes devidos e não regula a questão de saber se a redução do valor tributável do IVA pode não ser feita em caso de não pagamento definitivo (Despacho de 24 de outubro de 2019, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 22 e jurisprudência referida).

25 Com efeito, admitir a possibilidade de, nesse caso, os Estados-Membros excluírem qualquer redução do valor tributável do IVA seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA, do qual resulta, designadamente, que, na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado, o empresário deve ficar totalmente aliviado do peso do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA (Despacho de 24 de outubro de 2019, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 23 e jurisprudência referida).”.

Conclui, o mesmo acórdão, que:

“26 O Tribunal de Justiça declarou, a este respeito, que uma situação caracterizada pela redução definitiva das obrigações do devedor para com os seus credores não devia ser qualificada de «não pagamento», no sentido do artigo 90.º, n.º 2, da Directiva IVA (Despacho

de 24 de outubro de 2019, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 25 e jurisprudência referida).

27 Assim, nesse caso, os Estados-Membros devem permitir a redução do valor tributável do IVA se o sujeito passivo provar que o crédito que detém sobre o seu devedor é definitivamente incobrável (*Despacho de 24 de outubro de 2019, Porr Építési Kft.*, C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 29).”

Também no Acórdão proferido no processo C-335/19⁵, o Tribunal de Justiça desenvolve as ideias anteriormente afirmadas, referindo, para além do mais, que:

“30 Em particular, embora seja justificado que os Estados-Membros possam combater a incerteza quanto ao não pagamento de uma fatura ou ao caráter definitivo deste, tal faculdade de derrogação não pode ser alargada para além dessa incerteza, designadamente à questão de saber se a redução do valor tributável pode não ser efetuada em caso de não pagamento (*Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 21 e jurisprudência referida).

31 Além disso, admitir a possibilidade de os Estados-Membros excluírem qualquer redução do valor tributável do IVA seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA, do qual resulta, designadamente, que, na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado, o empresário deve ficar totalmente desonerado do encargo do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA (*Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 22 e jurisprudência referida).”.

Neste aresto, e referindo-se à situação de insolvência, o Tribunal admite que se possa ter por definitivo o não pagamento do preço ainda antes da declaração daquela, referindo que:

“48 Ora, não se pode deixar de observar que a incerteza ligada ao caráter definitivo do não pagamento pode igualmente ser tida em conta ao conceder a redução do valor tributável do IVA quando o credor demonstra, antes do termo do processo de insolvência ou de liquidação, uma probabilidade razoável de que a dívida não será paga, mesmo que esse valor tributável seja reavaliado em alta no caso de o pagamento ser, contudo, efetuado. Incumbe assim às

⁵ Disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=232430&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=854482>

autoridades nacionais determinar, respeitando o princípio da proporcionalidade e sob controlo judicial, quais as provas de uma provável duração prolongada do não pagamento a apresentar pelo credor, em função das especificidades do direito nacional aplicável. Essa modalidade seria igualmente eficaz para alcançar o objetivo visado, sendo menos restritiva para o credor, que assegura o pré-financiamento do IVA, cobrando-o por conta do Estado (v., por analogia, Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 27).”.

Acrescentando, ainda, em termos que poderão colher no presente caso, que:

*“50 A observação feita no n.º 48 do presente acórdão é válida a fortiori no âmbito de processos de insolvência **ou de liquidação**, nos quais a certeza do caráter definitivamente incobrável do crédito só pode ser adquirida, em princípio, no termo de um longo período. Esse prazo pode, em qualquer caso, ter como consequência que os empresários sujeitos a essa legislação devem suportar, quando são confrontados com o não pagamento de uma fatura, uma desvantagem de tesouraria relativamente aos seus concorrentes de outros Estados-Membros, que é manifestamente suscetível de prejudicar o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Diretiva 2006/112 (v., por analogia, Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 28).”⁶.*

Em suma, resulta da jurisprudência que se vem de analisar que:

- A possibilidade de derrogação a que se refere o n.º 2 do art.º 90.º da Directiva, se refere a situações de simples não pagamento, total ou parcial do preço, e não a situações que indicam, com um razoável grau de probabilidade, uma incobrabilidade definitiva;

- O n.º 1 do mesmo artigo 90.º obriga os Estados-Membros à redução do valor tributável do IVA, no caso de se confirmar o não pagamento definitivo da totalidade ou parte do preço;

- As derrogações ao art.º 90.º permitidas aos Estados-Membros, estão funcionalizadas a combater a incerteza quanto ao não pagamento de uma factura ou ao caráter definitivo deste;

- Os Estados-Membros devem permitir a redução do valor tributável do IVA se o sujeito passivo provar que o crédito que detém sobre o seu devedor é definitivamente incobrável.

⁶ Sublinhado nosso.

*

Compreendido o sentido das normas comunitárias tal como interpretadas pelo Tribunal de Justiça, cumpre então aferir da possibilidade de o artigo 90.º, n.º 1, da Directiva poder ser objecto de aplicação directa, tal como pretendido pela Requerente.

Também esta questão tem já resposta cabal pelo TJUE, que, no supra-citado processo C-337/13, esclareceu que:

“30 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, assim, em primeiro lugar, se o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA preenche as condições para produzir efeito direto relativamente aos sujeitos passivos.

31 Importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, em todos os casos em que, atento o seu conteúdo, as disposições de uma diretiva sejam incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar contra o Estado perante os órgãos jurisdicionais nacionais, quer quando este não tenha feito a sua transposição para o direito nacional nos prazos previstos na diretiva quer quando tenha feito uma transposição incorreta (v. acórdãos Pfeiffer e o., C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, n.º 103, e Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, n.º 31).

32 Uma disposição de direito da União é incondicional quando prevê uma obrigação que não é acompanhada de condições nem subordinada, na sua execução ou nos seus efeitos, à intervenção de qualquer ato das instituições da União ou dos Estados-Membros (v., neste sentido, acórdão Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, n.º 41).

33 Neste caso, o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe que, nas situações aí previstas, o valor tributável é reduzido correspondentemente, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

34 Embora este artigo deixe aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação para fixarem as medidas necessárias para determinar o valor da redução, essa circunstância não afeta o carácter preciso e incondicional da obrigação de admitir a redução do valor tributável nos casos previstos no referido artigo. Este reúne, por conseguinte, as condições para produzir efeito direto (v., por analogia, acórdão Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, n.º 33).

35 *Consequentemente, (...) os sujeitos passivos podem invocar o artigo 90.º, n.º 1, da directiva IVA contra o Estado perante os tribunais nacionais para obter a redução do seu valor tributável do IVA”.*

Conclui-se, assim, que o artigo 90.º, n.º 1, da directiva é susceptível, no caso, de aplicação directa.

Tal aplicação, não prejudica, obviamente, o cumprimento das medidas necessárias para a AT fiscalizar o não pagamento definitivo da totalidade ou parte do preço, e, designadamente, a previsão do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA aplicável.

No caso, todavia, estamos perante uma correcção oficiosa da AT, verificando-se que na fundamentação das liquidações objecto da presente acção arbitral não é feita qualquer menção relativamente ao incumprimento de tal preceito.

Daí deverá inferir-se, em princípio, que não a AT não verificou qualquer incumprimento a esse nível.

Não obstante, e mesmo que assim não se entendesse, o certo é que o STA tem reiteradamente afirmado que:

“I - No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori.

II - Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou”⁷.

Daí que não se fundando as correcções ora sindicadas no incumprimento da norma do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA aplicável, não poderia, em caso algum, o Tribunal confirmar as mesmas com base em tal fundamento.

⁷ Acórdão de 28-10-2020, proferido no processo 02887/13.8BEPRT.

*

Descendo mais ao caso concreto, e conforme *ab initio* se expôs, no caso, não se tem por controverso que os valores corrigidos pela AT, não foram recebidos pela Requerente.

Não se tem por controverso, igualmente, que os destinatários das facturas que mencionam o imposto liquidado pela AT, estavam, no exercício de 2016, em liquidação.

Neste contexto, e tendo presente tudo quanto previamente se expôs, julga-se que, por aplicação directa do art.º 90.º, n.º 1, da Directiva, haverá que reconhecer o direito da Requerente à redução do preço das operações em causa, concluindo-se pela ilegalidade das correcções operadas pela AT, e subsequentes liquidações objecto da presente acção arbitral, que deverão, consequentemente, ser anuladas, procedendo integralmente o pedido e ficando prejudicado o conhecimento das demais questões colocadas pela Requerente.

No seu Requerimento inicial, a Requerente sugeriu a possibilidade de reenvio prejudicial, sugestão essa que foi corroborada pela Requerida, na sua Resposta.

No entanto, e conforme resulta do excursus jurisprudencial previamente encetado, tem-se por clara a leitura das normas de direito comunitário aplicáveis ao caso, não se justificando qualquer reenvio.

Acresce que, conforme o Tribunal de Justiça tem afirmado claramente, é aos tribunais nacionais que incumbe verificar se a legislação nacional abrange todas as situações em que, de acordo com o n.º 1 do artigo 90.º da Directiva, o sujeito passivo não receba, depois de efectuada uma transacção, uma parte ou a totalidade da contrapartida (processo C-337/13), bem como se as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para o exercício do direito a uma redução do valor tributável do IVA, se limitam às que permitem justificar que, depois de efectuada a transacção, não receberão, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contraprestação (processo C-146/19).

Assim, e face ao exposto, não se procede ao reenvio prejudicial.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta as liquidações anuladas é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do artigo 43.º/2 da LGT, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data daquele pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

A Requerente formulou, ainda, o pedido acessório de ser indemnizada pela prestação de garantia que apresentou para sustar os processos de execução fiscal.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito do pedido de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT].

Embora as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT utilizem a expressão declaração de ilegalidade, para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, é entendimento pacífico e corrente que se enquadram nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são

atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que melhor se adequa com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, e onde se proclama, como primeira directriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

No caso em apreço, é manifesto que a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, nos termos do artigo 53.º da LGT.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito. Tal poderá ser concretizado, se necessário, em execução da presente decisão.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Não proceder ao reenvio prejudicial;
- b) Anular as liquidações objecto da presente acção arbitral, bem como as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas que as tiveram como objecto;
- c) Condenar a AT no pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida, bem como na devolução do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, tudo nos termos acima indicados;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 405.597,33, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 6.732,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

11 de Janeiro de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Fernando Rocha Andrade – não assina por justo impedimento de ordem pessoal – a sanar nos termo do art.º

615.º/2 do CPC)

O Árbitro Vogal

(Alexandre Andrade)