

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 7/2020-T

**Tema:** Reforma de decisão arbitral (anexa à decisão) - Nulidade por pronúncia indevida.

\*Reforma da decisão arbitral de 31 de janeiro de 2023.

## **DECISÃO ARBITRAL**

1. A... S.A., já identificada nos autos, notificada da decisão arbitral de 31 de janeiro de 2023, vem, ao abrigo do disposto no artigo 614.º, n.º 1, ou no artigo 615.º, n.º 1, alínea c), do CPC, requerer a sua correção na parte relativa ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos e com os fundamentos seguintes.

Na primeira decisão arbitral, de 28 de dezembro de 2020, o tribunal deu como provado, na alínea ss) da matéria de facto, que a Requerente incorreu em custos com a prestação da garantia bancária prestada nos processos de execução contra ela instaurados para cobrança, no montante total de € 5.867,82, e, na alínea c) do dispositivo, julgou procedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, no valor de € 5.867,82.

Entretanto, na pendência do recurso para uniformização de jurisprudência interposto da decisão arbitral de 28 de dezembro de 2020, a Requerente incorreu em encargos adicionais com a garantia bancária, no valor de € 7.489,02, pelo que o valor total dos encargos a reembolsar desde a constituição da garantia bancária até à extinção dos processos de execução fiscal, em 30 de agosto de 2022, perfaz € 13.356,84.

Requer a final a correção, ao abrigo do disposto no artigo 614.º, n.º 1, do CPC, da decisão arbitral de 31 de janeiro de 2023 na parte em que, por lapso manifesto, julgou

improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida a que tinha sido dado integral provimento na alínea c) do dispositivo da decisão arbitral de 28 de dezembro de 2020, ou, se necessário, o reconhecimento e declaração da nulidade da decisão arbitral de 31 de janeiro de 2023, no que se refere à alínea c) do dispositivo, por oposição dos fundamentos com a decisão e a sua reforma em conformidade.

Por despacho arbitral de 13 de fevereiro de 2023, a Autoridade Tributária foi notificada para se pronunciar sobre o pedido de correção da decisão de arbitral de reforma, nada tendo dito no prazo cominado.

Cabe apreciar e decidir.

2. A Requerente interpôs recurso para uniformização de jurisprudência para o STA da decisão arbitral de 28 de dezembro de 2020, que julgou improcedente o pedido de pronúncia arbitral, e, conseqüentemente, manteve na ordem jurídica as liquidações de IVA referentes a janeiro e fevereiro de 2016, na parte em que essa decisão considerou aplicável, para efeito de regularização de imposto entregue em excesso, o prazo de dois anos previsto no artigo 78.º, n.º 3, do Código do IVA.

Por acórdão de 23 de novembro de 2022, proferido no Processo n.º 21/21, o STA, em Pleno da Secção, concedeu provimento ao recurso e revogou a decisão arbitral recorrida, fixando a seguinte doutrina:

A indevida aplicação do normativo de incidência fiscal configura um erro de direito, a que é aplicável o prazo de regularização de 4 anos, previsto no artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA, e não uma simples inexatidão ou erro de cálculo constante de faturas, a que seria aplicável o prazo de 2 anos previsto no artigo 78.º, n.º 3, do mesmo Código.

Em cumprimento do julgado, e dando como reproduzida a matéria de facto fixada na decisão arbitral de 28 de dezembro de 2020, bem como o aí decidido quanto à matéria de exceção, o tribunal, por decisão arbitral de 31 de janeiro de 2023, procedeu à reforma da decisão arbitral, quanto ao mérito da causa, e julgou inteiramente procedente o pedido arbitral, considerando que a regularização do IVA nas faturas foi legalmente efetuada dentro do prazo de quatro anos cominado no artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA.

No entanto, o tribunal, pela mesma decisão, apreciou o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, julgando improcedente o pedido por não se verificarem os pressupostos de que depende a atribuição da pretendida indemnização.

Ora, o recurso para uniformização de jurisprudência interposto pela Requerente tinha como objeto o prazo de regularização do IVA entregue em excesso quando se verifique um erro de direito e o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 23 de novembro de 2022, que concedeu provimento ao recurso e revogou a decisão arbitral recorrida, apenas se pronunciou sobre essa questão, tendo vindo a considerar que a indevida aplicação do normativo de incidência fiscal em sede de IVA configura um erro de direito, a que é aplicável o prazo de regularização de 4 anos, previsto no artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA, e não o prazo de 2 anos previsto no artigo 78.º, n.º 3, do mesmo Código.

Assim sendo, a reforma da decisão arbitral, por efeito do acórdão do STA, apenas poderia ter incidido sobre essa matéria, que constituía o pedido arbitral principal, e não sobre a indemnização por prestação de garantia indevida, que não foi objeto de recurso nem de pronúncia jurisdicional pelo STA.

A decisão arbitral de 28 de dezembro de 2020 deu como provado, na alínea *ss*) da matéria de facto, que a Requerente incorreu em custos com a prestação da garantia bancária no montante total de € 5.867,82, e julgou procedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida nesse montante.

Não tendo sido objeto de recurso, essa decisão transitou em julgado, pelo que o tribunal ao proceder à reforma da decisão não poderia pronunciar-se sobre esse pedido de indemnização nem alterar o sentido decisório fixado na anterior decisão arbitral de 28 de dezembro de 2020, e incorreu em nulidade por excesso de pronúncia.

Por identidade de razão, o tribunal não tem de pronunciar-se sobre os custos incorridos supervenientemente com a prestação da garantia bancária, que apenas poderão ser apreciados em sede de execução de sentença.

Face a todo o exposto, declara-se sem efeito o ponto 4. da decisão de 31 de janeiro de 2023, referente à indemnização por prestação de garantia indevida e mantém-se sobre essa matéria o julgado na decisão de 28 de dezembro de 2020.

### **Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a exceção do caso julgado suscitada pela Requerida;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral de anulação das liquidações de IVA identificadas, sendo também de anular as liquidações de IVA e correspondentes juros compensatórios relativamente às faturas emitidas no período compreendido entre 21 de janeiro de 2016 a 6 de fevereiro de 2016;
- c) Julgar procedente o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, com base no disposto nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, no valor de € 5.867,82;

### **Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 111.238,13, 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.

## **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 1 de março de 2023

O Árbitro Presidente

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

A Árbitro Vogal

(Sílvia Oliveira)

O Árbitro Vogal

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 7/2020-T

**Tema:** Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão) - IVA. Reembolso do imposto entregue em excesso. Prazo.

\*Reforma da decisão arbitral de 28 de dezembro de 2020.

**SUMÁRIO:** A indevida aplicação do normativo de incidência fiscal configura um erro de direito, a que é aplicável o prazo de regularização de 4 anos, previsto no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA, e não uma simples inexatidão ou erro de cálculo constante de faturas, a que seria aplicável o prazo de 2 anos, previsto no artigo 78.º, n.º 3 do mesmo Código.

## DECISÃO ARBITRAL

1. A... S.A., Requerente no presente processo arbitral, e já identificada nos autos, interpôs recurso para uniformização de jurisprudência para o STA da decisão arbitral de 28 de dezembro de 2020, que julgou improcedente o pedido de pronúncia arbitral, e, conseqüentemente, manteve na ordem jurídica as liquidações de IVA referentes a janeiro e fevereiro de 2016, na parte em que essa decisão considerou aplicável, para efeito de regularização de imposto entregue em excesso, o prazo de dois anos previsto no artigo 78.º, n.º 3, do Código do IVA.

Com efeito, a decisão arbitral recorrida, para julgar improcedente o pedido arbitral, considerou que, estando em causa a retificação de faturas inexatas de que venha a resultar imposto a favor do sujeito passivo, a emissão da nota de crédito destinada a titular a

retificação terá de ser efetuada no prazo de 2 anos previsto no artigo 78.º, n.º 3, do Código do IVA, não sendo possível proceder à regularização já depois de transcorrido esse prazo. E entendeu ainda que, para além desse requisito, se tornava necessário verificar, através da prova produzida, se o adquirente dos serviços tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, nos termos do n.º 5 desse artigo 78.º.

No recurso para uniformização de jurisprudência, a recorrente invocou como acórdão fundamento a decisão arbitral proferida no Processo n.º 281/2017-T, transitada em julgado, em que contrariamente e em situação similar se consignou que o lapso cometido pelo sujeito passivo quanto à taxa de IVA aplicável aos serviços prestados aos seus clientes, que tenha tido reflexo nas faturas emitidas e na autoliquidação de IVA, consubstancia um erro de enquadramento ou erro de direito a que é aplicável o disposto no artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA e não o regime constante do artigo 78.º, n.º 3.

Por acórdão de 23 de novembro de 2022, proferido no Processo n.º 21/21, o STA, em Pleno da Secção, concedeu provimento ao recurso e revogou a decisão arbitral recorrida, fixando a seguinte doutrina:

A indevida aplicação do normativo de incidência fiscal configura um erro de direito, a que é aplicável o prazo de regularização de 4 anos, previsto no artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA, e não uma simples inexactidão ou erro de cálculo constante de faturas, a que seria aplicável o prazo de 2 anos previsto no artigo 78.º, n.º 3, do mesmo Código.

Para assim concluir, o tribunal de recurso teve em consideração o entendimento subscrito nos acórdãos do STA de 17 de Junho de 2020, no Processo n.º 413/13, de 7 de Abril de 2021, no Processo n.º 835/13, de 12 de Maio de 2021, no Processo n.º 1023/15, e de 28 de Junho de 2017, no Processo n.º 1427/14, em que se tem em conta a distinção entre o prazo para o exercício do direito à dedução de IVA ou de reembolso de imposto entregue em excesso, que é de quatro anos, contados a partir do nascimento do direito à dedução ou do pagamento em excesso, nos termos do artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA, e o prazo para a

---

correção de erros materiais ou de cálculo, que é de dois anos segundo o disposto no artigo 78.º, n.º 3.

Em cumprimento do julgado, e dando como reproduzida a matéria de facto já fixada, bem como o decidido quanto à matéria de exceção, cabe proceder à reforma da decisão arbitral, quanto ao mérito da causa, o que se faz nos seguintes termos.

### **Reembolso do IVA entregue em excesso por aplicação indevida da taxa aplicável**

2. A Requerente tinha como atividade principal a exploração de aldeamento turístico com serviço de restauração denominado B... .

No período de 2 de abril de 2012 a 14 de outubro de 2013, a Requerente liquidou IVA nas faturas que emitiu aos seus clientes membros do Clube à taxa de 23%, que entregou ao Estado, e só partir de novembro de 2013, passou a faturar o serviço de alojamento hoteleiro à taxa reduzida de 6%, que era a aplicável ao alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro, nos termos da verba 2.17 da lista anexa ao Código do IVA.

Entre 21 de janeiro e 6 de fevereiro de 2016, a Requerente emitiu as notas de crédito destinadas a anular as faturas emitidas a favor dos membros do B... à taxa normal de IVA e emitiu novas faturas com IVA incluído à taxa reduzida, em vista à regularização do imposto pago em excesso, tendo regularizado o imposto a seu favor no montante de € 175.197,89, relativamente ao período de janeiro de 2016, e no montante de € 195.309,07, relativamente ao período de fevereiro de 2016.

No âmbito de procedimento inspetivo que incidiu sobre os referidos períodos de janeiro e fevereiro de 2016, a Autoridade Tributária não aceitou o procedimento adotado pela Requerente e determinou as correções tributárias nos montantes de € 175.197,89 e € 195.309,07, que foram objeto de impugnação no presente pedido de pronúncia arbitral.

---

A Administração procedeu às correções com fundamento no n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA, que determina que, no caso de faturas inexatas, a retificação, quando houver imposto liquidado a mais, sendo facultativa, apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos, e também com base no n.º 5 desse artigo, tendo em consideração que o sujeito passivo não fez prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação.

3. O acórdão do Pleno da Secção Tributária do STA, de 23 de novembro de 2022, em recurso para uniformização de jurisprudência, fixou o entendimento de que o erro quanto à taxa de IVA aplicável no âmbito de uma operação tributável é um erro de direito a que se aplica o prazo de regularização de 4 anos, previsto no artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA, contado a partir do nascimento do direito à dedução ou do pagamento em excesso, não constituindo uma mera inexatidão ou erro de cálculo que devesse seguir o regime do artigo 78.º, n.º 3, do mesmo Código, que prevê o prazo de 2 anos para a sua retificação.

No caso, como resulta da matéria de facto dada como assente, a Requerente liquidou IVA à taxa de 23% nas faturas passadas a favor dos seus clientes no período de 2 de abril de 2012 a 14 de outubro de 2013, e procedeu à emissão de notas de crédito e de novas faturas com taxa reduzida de IVA entre 21 de janeiro e 6 de fevereiro de 2016. E assim, independentemente de qualquer outra consideração, a regularização foi efetuada dentro do prazo de quatro anos cominado no artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA, sendo ilegal a correção tributária que teve por base a aplicação do prazo mais curto de dois anos previsto no artigo 78.º, n.º 3, do Código do IVA.

Não estando em causa uma retificação de faturas por inexatidão ou erro de cálculo, não tem igualmente aplicação o disposto no artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA, que tem como pressuposto que a retificação, nesse caso, apenas se torna válida se tiver sido feita a prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou foi reembolsado do imposto indevidamente pago.

O pedido mostra-se ser, por conseguinte, inteiramente procedente.

### **Indemnização por prestação de garantia indevida**

4. Não tendo sido alegados quaisquer factos que permitam concluir que tenha sido a instaurado o processo executivo e prestada a garantia destinada a obter a sua suspensão, não se verificam os pressupostos de que depende a atribuição da pretendida indemnização, que assim é improcedente.

### **Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a exceção do caso julgado suscitada pela Requerida;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral de anulação das liquidações de IVA identificadas, sendo também de anular as liquidações de IVA e correspondentes juros compensatórios relativamente às faturas emitidas no período compreendido entre 21 de janeiro de 2016 a 6 de fevereiro de 2016;
- c) Julgar improcedente o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia.

### **Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 111.238,13, 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.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 31 de janeiro de 2023

O Árbitro Presidente

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

A Árbitro Vogal

(Sílvia Oliveira)

O Árbitro Vogal

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 7/2020-T**

**Tema: IVA - Artigo 78.º, n.º 3 e 5 do CIVA – Faturas inexatas / IVA – Verba. 17 da Lista I anexa ao CIVA – Estabelecimento de alojamento turístico.**

*\*Reformada pela decisão arbitral de 31 de janeiro de 2023.*

**Sumário:**

- I. A retificação de faturas inexatas constante do artigo 78.º, números 3 e 5 do CIVA, de que venha a resultar imposto a favor do sujeito passivo é normalmente titulada através de notas de crédito emitidas pelo prestador de serviços (ou fornecedor) ao adquirente, nos termos do n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, ou pela emissão de notas de débito pelo adquirente ao prestador de serviços (ou fornecedor).**
- II. Nos termos do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, se a emissão da nota de crédito ou nota de débito for efetuada após o final do prazo de 2 anos àquele a que respeita a fatura inexata a retificar, já não é possível proceder à regularização do IVA a favor do sujeito passivo.**
- III. Mas não basta a verificação do requisito dos dois anos – é necessário verificar os elementos de prova de que o adquirente tomou conhecimento da referida retificação ou de que foi reembolsado do imposto, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.**
- IV. A lei não impõe qualquer limitação quanto ao meio de prova que pode ser utilizado para o efeito, pelo que qualquer suporte documental idóneo tende a ser suficiente para o efeito.**
- V. Não tendo sido posta em causa a presunção de veracidade dos registos constantes da contabilidade, prevista no art. 75.º da LGT, não cabe ao contribuinte o ónus da prova quanto aos factos atinentes à regularização do**

---

**imposto, sendo que, havendo dúvida fundada quanto à existência e quantificação do facto tributário, em face da prova produzida, o ato impugnado deve ser anulado (artigo 100.º, n.º 1, do CPPT).**

Os Árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Sílvia Oliveira e Guilherme W. d'Oliveira Martins, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. A Requerente, a sociedade **A... S.A.**, NIPC..., com sede em ... ..., Rua ..., em Almancil, notificada das liquidações adicionais de IVA referente a janeiro e fevereiro de 2016, e das correlativas liquidações de juros, vem requerer a anulação das referidas liquidações adicionais de IVA e de juros, bem como requerer ser indemnizada dos custos incorridos com a garantia bancária prestada nos respetivos processos de execução.
2. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).
3. **A Requerente fundamenta o seu pedido**, em síntese, alegando que em 19 de maio de 2015, foi notificada da resposta deduzida em juízo pela Senhora Diretora-Geral da AT, no âmbito do processo arbitral n.º 63/2015-T.  
No âmbito do referido processo, a Diretora-Geral da AT reconheceu então que o serviço prestado pela Requerente aos membros do B... corresponde a um serviço de alojamento hoteleiro tributado à taxa reduzida.

Porém, alegou que a Requerente deveria ter promovido a correspondente regularização de IVA, em lugar de lançar mão da reclamação do artigo 131.º do CPPT (artigos 25.º e ss. da resposta). E, não o tendo então feito, concluiu que o pedido haveria necessariamente de improceder.

Assim, de acordo com o entendimento subscrito em juízo pela Senhora Diretora-geral da AT, *“numa situação como a sub judice, em que se está perante a alteração da taxa de IVA aplicável, de 23% para 6%, independentemente do valor total pago pelo destinatário ser o mesmo (como se defende no pedido arbitral), impõe-se, sempre:*

- a. *- A emissão de documento retificativo de fatura, isto é de notas de crédito e de novas faturas, nos termos do artigo 29.º, n.º 7 do Código do IVA, bem como,*
- b. *- A respetiva contabilização da regularização e inscrição no campo 40 da declaração periódica referente ao período a que respeita a regularização, nos termos dos artigos 44.º e 45.º do Código do IVA.”*

De igual modo, a respetiva decisão arbitral, proferida em 8 de novembro de 2015, reconheceu igualmente que o serviço em causa corresponde a um serviço de alojamento hoteleiro tributado à taxa reduzida.

Porém, dando razão à AT nesse segmento, o tribunal julgou improcedente o pedido de anulação por entender que *“para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era necessário que as faturas emitidas pela Requerente, nas quais esta, confessadamente inclui 23% de IVA, fossem corrigidas, nos termos legais, para que passasse a constar das mesmas a taxa que aquela entende correta, ou seja, 6%, bem como o correspondente montante de imposto, decorrente da aplicação desta taxa, ao valor tributável da operação”*.

Ou seja, o tribunal arbitral julgou improcedente o pedido de anulação das autoliquidações de IVA de abril de 2012 a outubro de 2013, concluindo que se impunha, à ora Requerente, a prévia correção das suas faturas, mediante emissão de notas de crédito e de novas faturas.

Sem essa correção prévia, concluiu o tribunal arbitral que lhe estaria vedada a possibilidade de obter em juízo a anulação do IVA liquidado em excesso.

Confiando que seria então esse o meio procedimental correto, a ora Requerente pôs em marcha, rigorosamente, todo o conjunto de atos assim identificados pela Diretora-Geral da AT, e secundados pela decisão arbitral, como necessários e suficientes para que o IVA indevido fosse recuperado.

Isto é, a ora Requerente optou por observar o procedimento que lhe foi transmitido em juízo pela Diretora-Geral da AT e pelo tribunal arbitral como sendo o correto.

Assim, depois de ter sido notificada da decisão arbitral de 08 de novembro de 2015, a ora Requerente emitiu, em janeiro e fevereiro de 2016, as notas de crédito e correlativas novas faturas, tendo em vista regularizar o imposto liquidado em excesso incluído nas faturas emitidas aos clientes membros do B... entre abril de 2012 a outubro de 2013.

Neste âmbito, entre janeiro e fevereiro de 2016, a Requerente emitiu as *notas de crédito* identificadas no processo, que visaram as faturas em tempo emitidas aos membros do B... entre abril de 2012 e outubro de 2013, neste processo também devidamente relacionadas, que perfizeram um total de € **1.981.406,79**, com IVA incluído à taxa de **23%**, no total de € 370.506,96.

Correlativamente, a ora Requerente emitiu as *novas faturas* também identificadas no mesmo anexo, já retificadas em consonância com o procedimento descrito pela Diretora Geral da AT, que perfizeram justamente a mesma importância total de € **1.981.406,79**, mas agora com IVA incluído à taxa de **6%**, no total de € 112.155,10.

Ainda em consonância com as referidas instruções da Diretora Geral da AT, secundadas pela douta decisão arbitral prolatada no âmbito do processo n.º 63/2015-T o IVA no total de € **370.506,96** foi contabilizado na conta de regularizações a favor da empresa e como tal inscrito no campo 40 das DP referentes ao período a que respeita a regularização.

Do mesmo modo, o IVA no total de € **112.155,10** foi contabilizado na conta de IVA liquidado à taxa reduzida e como tal inscrito no campo 2 das declarações periódicas respetivas.

Conforme a AT apurou, “*em janeiro e fevereiro de 2016, o SP procedeu à emissão de notas de crédito referentes às faturas emitidas entre abril de 2012 e outubro de 2013*”

(...), cujo IVA aí contido era à taxa normal, e emitiu **novas faturas** aumentando a base tributável **sobre a qual aplicou a taxa reduzida.**”.

Assim prossegue o relatório, “*desta forma, o valor total da nova fatura emitida é igual à anulada, havendo uma alteração quer da base tributável, quer do IVA liquidado*” (Idem).

De igual modo assinalando, que “*estas novas faturas emitidas, bem como as notas de crédito, foram posteriormente remetidas aos adquirentes através de carta registada, a fim de dar conhecimento das mesmas, como será possível verificar através dos dois processos fotocopiados, a título exemplificativo, e que fazem parte do processo de evidência de trabalho*” (Idem),

E que “*nas notas de crédito emitidas, consta, por baixo da numeração do documento, a menção “REF.: Reg CIVA 98.2 (Processos 348/2014 e 63/2015 CAAD)”*”.

O apuramento do IVA regularizado e liquidado nos períodos em referência que a AT assim fiscalizou tem por base a totalidade dos originais de *notas de crédito* e *novas faturas* emitidas pela ora Requerente, devidamente acompanhadas dos comprovativos de que foi dado conhecimento aos clientes das regularizações em causa.

Tal como faz notar o relatório, cada processo individual de cliente integra os originais das faturas retificadas e notas de crédito, das novas faturas, expedientes e comprovativos, demonstrativos de que a ora Requerente deu conhecimento aos membros do motivo da retificação e de que o objeto das novas faturas coincide com o objeto das faturas antigas, mas agora com IVA liquidado à taxa de 6%.

Isto é, as notas de crédito e as novas faturas foram emitidas em substituição das faturas antigas cujo IVA foi liquidado à taxa normal de 23%, quando a taxa reduzida de 6% era a legalmente aplicável.

Conclui, portanto, o relatório de inspeção, no que à presente impugnação interessa, que o procedimento em apreço teve enquadramento legal no n.º 1 do artigo 78.º do CIVA, que estabelece que “*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 retificação por qualquer motivo.*”.

Isto é, a ora Requerente emitiu as notas de crédito identificadas no processo, que visaram as faturas emitidas entre abril de 2012 e outubro de 2013 nele igualmente identificadas, perfazendo um total de € 1.981.406,79 com IVA incluído à taxa de 23%, no total de € 370.506,96.

E, correlativamente, emitiu as novas faturas também identificadas, já retificadas em consonância com a decisão arbitral nº 63/2015-T que, entretanto, lhe foi notificada, que perfazem idêntico valor total de € 1.981.406,79, mas com IVA incluído à taxa de 6%, no total de € 112.155,10.

Porém, a AT não aceita as regularizações a favor da Requerente, no total de € 370.506,96, relativas a imposto liquidado à taxa de 23 %, incluído nas faturas antigas e respetivas notas de crédito relativas ao alojamento prestado entre abril de 2012 e outubro de 2013, mas aceita o IVA liquidado pela ora Requerente a favor do Estado, à taxa de 6 %, no montante de € 112.155,10, incluído nas correlativas novas faturas, relativas aos mesmos serviços de alojamento já antes tributados a 23%.

4. A Autoridade Tributária, na sua resposta, defende a legalidade dos atos tributários praticados e alega, em síntese, a Requerente foi alvo de uma ação inspetiva, através das ordens de serviço n.ºs OI2019.../.../.../... e OI2019..., relativas aos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, das quais resultaram correções em sede de IVA no montante de €26.475,64, €376.577,81, €7.719,39, €4.631,63 e €1.914,75, respetivamente.

No que se refere ao ano de 2016, e aos períodos de janeiro e fevereiro, foram corrigidas as regularizações a favor do sujeito passivo, declaradas no campo 40 das DPs', nos montantes de € 175.197,89 e € 195.309,07, respetivamente, as quais, são objeto desta contestação.

Em 06 de junho de 2014, foi instaurado o processo de reclamação graciosa n.º ...2014..., contra os atos de autoliquidação do IVA, referente aos períodos de 1204 a 1310, no valor total de € 257.748,06, que corresponde à diferença entre o imposto liquidado à taxa normal sobre serviços ali em apreço, tendo a reclamação graciosa sido indeferida.

Nesta sequência, a 04 de fevereiro de 2015, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, visando a declaração de ilegalidade dos atos de autoliquidação de IVA de Abril de 2012 a outubro de 2013 no valor total de € 257.748,06, tendo dada origem ao processo CAAD n.º 63/2015-T.

Para fundamentar o seu pedido, alegou o SP em síntese, que eram ilegais os atos de autoliquidação impugnados bem como o ato de indeferimento da reclamação apresentada que os confirmou, por violação do disposto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artigo 18.º do mesmo diploma, mais sendo, no entender do SP, ilegais por violação dos princípios comunitários da neutralidade fiscal, objetividade e da taxa de tributação uniforme do Imposto sobre o Valor Acrescentado, por um lado, e do princípio da efetividade ou eficácia, por outro. O pedido arbitral improcedeu totalmente (cfr. Doc. n.º 2 que se junta e se dá por integralmente reproduzido.

Essa decisão veio a ser objeto de impugnação junto do Tribunal Central Administrativo, com efeitos a 24 de Novembro de 2015.

O Recurso veio também ele a improceder, tendo assim a Decisão transitado em julgado e constituindo a mesma quanto ao seu objeto e à factualidade ali apreciada caso julgado.

Alega ainda que os factos apreciados no Processo 63/2015-T, são os que foram dados como provados na Decisão Arbitral então proferida, constituindo a apreciação dos mesmos caso julgado, estando por via disso vedada a este Tribunal Arbitral nova apreciação dos mesmos.

Assim, quanto aos factos alegados pela Requerente, que antecedam a referida decisão, desde já se impugnam expressamente todos aqueles que não os expressamente dados como provados naquela decisão.

Após aquela Decisão, concretamente em janeiro e fevereiro de 2016, a Requerente procedeu à emissão de notas de crédito, referentes às faturas emitidas entre abril de 2012 e outubro de 2013, cujo descritivo era “*Maintenance Subscription*”, ou seja, taxa de manutenção, cujo IVA aí contido era à taxa normal, e emitiu novas faturas, aumentando a base tributável sobre a qual aplicou a taxa reduzida. O valor total das

novas faturas manteve-se, havendo uma alteração quer da base tributável, quer do IVA liquidado.

Nesta sequência, nos períodos de 1601 e 1602, foram declaradas regularizações de imposto a favor do SP no montante de € 175.197,89 e € 195.309,07, respetivamente, assente em vários lançamentos contabilísticos.

A Requerente foi inspecionada relativamente a estes período e foram efetuadas as correções pelos SIT, aqui controvertidas, com fundamento no n.º 1 do art.º 78º do CIVA, conjugado com o n.º 3 do art.º 78º do CIVA, uma vez que as mesmas não foram efetuadas no prazo de dois anos, bem assim, por terem os SIT entendido não se verificar o disposto no n.º 5 do art.º 78º do CIVA, bem como as correções constantes dos pontos 8 e 9 do RIT (junto a págs. 132 e seguintes do ficheiro PA\_7.pdf, parte do PAT junto), que a Requerente não contesta.

Desde logo, cabe destacar que, contrariamente ao alegado pela Requerente, os SIT não deram como provado que a Requerente tivesse levado ao conhecimento dos destinatários das faturas, a retificação alegadamente efetuada.

Efetivamente, referem os SIT ter constatado que a Requerente enviou cartas registadas (por registo simples) aos destinatários das faturas, com as notas de crédito e as novas faturas, mas, consideraram não ter a Requerente demonstrado que os destinatários das faturas tenham tido conhecimento das mesmas.

E, reitera a Requerida na sua Resposta que não alega a Requerente ter enviado as referidas cartas com aviso de receção, nem que tais cartas hajam efetivamente sido recebidas pelos seus destinatários.

Pelo que, salvo melhor opinião, entende a Requerida que não pode ser dado como provado, que os destinatários das cartas tenham tido conhecimento das mesmas, porque se desconhece, até, se as mesmas foram efetivamente entregues.

Segundo a Requerida, alega a Requerente, inúmeros factos (todos os anteriores a janeiro de 2016), que já foram apreciados no âmbito do processo arbitral nº 63/2015-T, pretendendo que o presente Tribunal Arbitral se pronuncie sobre os mesmos.

S0ucedee, porém, que, tendo-se já o Tribunal constituído naquele processo pronunciado sobre tais factos, em Decisão Arbitral que transitou em julgado, serão aqueles os

factos assentes que devem ser considerados na apreciação dos presentes autos, sob pena de violação do caso julgado.

5. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 03-01-2020, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 13-01-2020. Em 26-02-2020, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
6. As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 26-02-2020, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
7. Por força da legislação introduzida pela Lei 1-A/2020, de 19.03, alterada pela Lei 4-A/2020, de 06.04 (legislação COVID 19), ocorreu uma suspensão de todos os prazos judiciais em curso nos tribunais judiciais e arbitrais, a qual se suspendeu, apenas, com a entrada em vigor da Lei 16/2020, de 29.05.2020. Esta última Lei veio, nomeadamente, dar por finda a suspensão dos prazos judiciais e administrativos e regular a realização presencial ou através de meios de comunicação à distância de diligências judiciais ou procedimentais, alterando o regime que havia sido fixado pelo artigo 7.º da Lei 1-A/2020, de 19.03, alterada pela Lei 4-A/2020, de 06.04. Como resultado do regime previsto no artigo 7º da supra referida Lei 1-A/2020, de 19.03, alterada pela Lei 4-A/2020, de 06.04, os prazos estiveram suspensos, o que justifica o decurso de tempo entre a notificação da aceitação dos Árbitros designados e a constituição do Tribunal Arbitral Coletivo a qual teve de aguardar o prazo para pronúncia das partes sobre a nomeação.

8. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou, assim, constituído em 06-07-2020, data em que foi proferido despacho arbitral em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

A AT apresentou a sua Resposta, em tempo, em 24-09-2020.

Na sua resposta veio a AT invocar exceção de caso julgado e defender a improcedência do pedido de pronúncia arbitral reiterando a legalidade dos atos de liquidação impugnados pela Requerente.

A Requerida, na mesma data, juntou o Processo Administrativo (PA).

Em 30-09-2020 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

*“Notifique-se a Requerente para se pronunciar, querendo, sobre a matéria de exceção suscitada, na resposta, pela Autoridade Tributária. Prazo: dez dias.”*

Em 16-10-2020, a Requerente veio pronunciar-se sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida, concluindo no sentido de que a mesma deveria ser julgada improcedente.

Em 19-10-2020 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

*“Relega-se para final a apreciação da matéria de exceção. Afigurando-se estar em causa mera questão de direito, notifique-se a Requerente para dizer, no prazo de cinco dias, se mantém interesse na produção da prova testemunhal, dada a sua aparente desnecessidade, e, em caso afirmativo, indicar os pontos da matéria de facto sobre que deve incidir”.*

Em 28-10-2020 a Requerente apresentou a seguinte resposta:

*“a) A questão a decidir é exclusivamente jurídica, conforme V. Exa assinalou;  
b) A Requerida não impugnou a veracidade dos documentos juntos aos autos pela Requerente ou qualquer um dos factos que constituem a sua causa de pedir, nem nenhum destes se apresenta em manifesta oposição com a douta contestação considerada na sua globalidade;*

*c) Uma vez que que o processo não oferece assim matéria de facto controvertida e que a prova carreada pelas partes nos articulados se afigura já suficiente para a decisão da causa, a inquirição será, conforme antecipa o douto despacho de V.Exa, desnecessária.*

Em 24-11-2020 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

*“O processo não se mostra ser especialmente complexo no plano da tramitação processual, nem há irregularidades a suprir.*

*A Requerente prescindiu da produção de prova testemunhal requerida na petição inicial. Afigura-se que a matéria de facto relevante para a decisão da causa poderá ser fixada com base na prova documental, tornando-se desnecessária a realização de outras diligências instrutórias. Assim, em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), e não havendo quaisquer novos elementos de prova sobre que as partes devam pronunciar-se, dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime, bem como a apresentação de alegações escritas. Relega-se para final a exceção suscitada pela Autoridade Tributária. Ao abrigo do princípio da colaboração solicita-se às partes a remessa das peças processuais em formato word. Indica-se o dia 6 de janeiro de 2021 como data previsível para prolação da decisão arbitral, devendo até essa data a Requerente pagar a taxa de arbitragem subsequente.”*

Em 09-12-2020 a Requerente apresentou requerimento no sentido de anexar ao processo os documentos comprovativos das despesas incorridas com a prestação de garantia bancária prestados nos processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva das liquidações objeto deste processo, tendo vindo complementar esta junção com requerimento apresentado em 11-12-2020.

**POSTO ISTO:**

9. 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.

A Requerida na Resposta suscitou a exceção do caso julgado, a qual será analisada no capítulo II. B1 deste Acórdão.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- a) A Requerente, à data dos factos tributários em causa no presente processo, era um sujeito passivo de IRC, residente em território nacional e enquadrada no regime normal de IVA de periodicidade mensal.
- b) A Requerente tinha como atividade principal a exploração de aldeamentos turísticos com serviço de restauração.
- c) Dos serviços disponibilizados pela Requerente, à data a que se reportam os factos, podiam desfrutar tanto os sócios do B... como qualquer utilizador, em geral, embora sob condições diferentes.
- d) Os referidos serviços eram prestados num estabelecimento de alojamento turístico de quatro estrelas sito na ..., em Almancil, no Algarve, denominado B... .
- e) O estabelecimento de alojamento turístico referido no ponto anterior dispunha de 36 unidades de alojamento totalmente equipadas e prontas a ocupar e utilizar, e gozavam de um serviço diário de arrumação e limpeza, reposição de toalhas, roupa de cama e de consumíveis de higiene pessoal.

- f) Esse mesmo estabelecimento dispunha de infraestruturas de apoio e lazer, como receção, bar, piscinas exterior e interior, sauna, ginásio, salão de jogos, espaços comuns de descanso.
- g) No referido estabelecimento, a Requerente fornecia aos seus clientes serviços de atendimento personalizado, refeições ou outros serviços complementares específicos.
- h) O estabelecimento da ora Requerente era exclusivamente procurado para fins não residenciais e o uso por todos os seus clientes circunscrevia-se a curtos períodos de tempo destinados ao repouso e ao lazer dos próprios.
- i) A Requerente prestava todos os seus referidos serviços ao público em geral, mas oferecia condições mais vantajosas aos designados membros do B... (B...).
- j) O referido estabelecimento de alojamento turístico integra todos os elementos típicos que caracterizam um qualquer estabelecimento destinado ao alojamento turístico e os serviços que nele se prestam não se distinguem, quanto à sua natureza, dos serviços prestados em qualquer outro hotel.
- k) O B... foi criado, pelos promotores do estabelecimento da ora Requerente, nos anos oitenta, ainda antes da sua construção, com o propósito de agregar e fidelizar clientes.
- l) A qualidade de membro do B... confere o direito de usos para alojamento temporário de uma determinada unidade de alojamento durante uma determinada semana de cada ano, a preços preferenciais.
- m) A Requerente liquidava IVA à taxa reduzida sobre os serviços de alojamento hoteleiro prestados aos clientes que não eram membros do B... .
- n) Sobre valor do pagamento anual faturado pela Requerente a clientes membros do B... pelo alojamento nas mesmas unidades, aquela liquidou IVA à taxa normal.
- o) Nos períodos de imposto de abril de 2012 a outubro de 2013, a ora Requerente liquidou imposto, nas faturas que emitiu aos seus clientes membros do B... à taxa de 23%, IVA que entregou ao Estado.
- p) A Requerente, oportunamente, apresentou as declarações periódicas correspondentes aos períodos ora em causa, fazendo delas constar o IVA nos termos faturados, ou seja, e no que diz respeito aos membros do seu B..., à taxa de 23%, IVA esse que entregou ao Estado.

- q) A partir de novembro de 2013, a ora Requerente passou a faturar o serviço de alojamento hoteleiro à taxa reduzida de IVA, incluindo aquele que é prestado aos seus clientes membros do B... .
- r) Na sequência da apresentação de pedido arbitral em 04-02-2015, a Requerente foi notificada, em 19-05-2015 da resposta deduzida em juízo pela Senhora Diretora-Geral da AT, no âmbito do processo n.º 63/2015-T.
- s) No âmbito do referido processo, a Diretora-Geral da AT reconheceu então que o serviço prestado pela Requerente aos membros do B... correspondia a um serviço de alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro que deveria ser tributado à taxa reduzida.
- t) Porém, alegou que a Requerente deveria ter promovido a correspondente regularização de IVA, em lugar de lançar mão da reclamação do artigo 131.º do CPPT (artigos 25.º e ss. da resposta) e, não o tendo então feito, concluiu a Requerida, naquele processo, que o pedido haveria necessariamente de improceder.
- u) Assim, de acordo com o entendimento subscrito em juízo pela Senhora Diretora-geral da AT, *“numa situação como a sub judice, em que se está perante a alteração da taxa de IVA aplicável, de 23% para 6%, independentemente do valor total pago pelo destinatário ser o mesmo (como se defende no pedido arbitral), impõe-se, sempre:*
- c. - *A emissão de documento retificativo de fatura, isto é de notas de crédito e de novas faturas, nos termos do artigo 29.º, n.º 7 do Código do IVA, bem como,*
  - d. - *A respetiva contabilização da regularização e inscrição no campo 40 da declaração periódica referente ao período a que respeita a regularização, nos termos dos artigos 44.º e 45.º do Código do IVA.”*
- v) De igual modo, a respetiva decisão arbitral, proferida em 8 de novembro de 2015 no âmbito do processo acima identificado reconheceu igualmente que o serviço em causa correspondia a um serviço de alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro e, nessa medida, deveria ser tributado à taxa reduzida.
- w) Porém, dando razão à AT nesse segmento, o Tribunal julgou improcedente o pedido de anulação por entender que *“para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era necessário que as faturas emitidas pela Requerente, nas quais esta,*

*confessadamente inclui 23% de IVA, fossem corrigidas, nos termos legais, para que passasse a constar das mesmas a taxa que aquela entende correta, ou seja, 6%, bem como o correspondente montante de imposto, decorrente da aplicação desta taxa, ao valor tributável da operação”.*

- x) Ou seja, o Tribunal julgou improcedente o pedido de anulação das autoliquidações de IVA de abril de 2012 a outubro de 2013, concluindo que se impunha à Requerente a prévia correção das suas faturas, mediante notas de crédito e novas faturas. Sem essa correção prévia, concluiu o tribunal que lhe estaria vedada a possibilidade de obter em juízo a anulação do IVA liquidado em excesso.
- y) A Requerente pôs em marcha todo o conjunto de atos assim identificados pela Diretora-Geral da AT, e secundados pela referida decisão arbitral, como necessários e suficientes para que o IVA indevido fosse recuperado.
- z) A Requerente optou assim por observar o procedimento que lhe foi transmitido em juízo pela Diretora-Geral da AT e pelo Tribunal Arbitral como sendo o correto.
- aa) Assim, depois de ter sido notificada da decisão arbitral de 08 de novembro de 2015, a ora Requerente emitiu, em janeiro e fevereiro de 2016, as notas de crédito e correlativas novas faturas, tendo em vista regularizar o imposto em excesso incluído nas faturas emitidas aos clientes membros do B..., entre abril de 2012 a outubro de 2013.
- bb) Entre janeiro e fevereiro de 2016, a Requerente emitiu as *notas de crédito* identificadas no processo, que visaram anular as faturas em tempo emitidas aos membros do B..., entre abril de 2012 e outubro de 2013, neste processo também devidamente relacionadas, que perfizeram um total de € **1.981.406,79**, com IVA incluído à taxa de **23%**, no total de € 370.506,96.
- cc) Correlativamente, a ora Requerente emitiu as *novas faturas* também identificadas no processo, já retificadas em consonância com o procedimento descrito pela Diretora Geral da AT, que perfizeram justamente a mesma importância total de € **1.981.406,79**, mas agora com IVA incluído à taxa de **6%**, no total de € 112.155,10.
- dd) Ainda em consonância com as referidas instruções da Diretora Geral da AT, secundadas pela dita decisão arbitral, o IVA no total de € **370.506,96** foi

- contabilizado na conta de regularizações a favor da empresa e como tal inscrito no campo 40 das DP referentes ao período a que respeita a regularização.
- ee) Do mesmo modo, o IVA de € **112.155,10** foi contabilizado na conta de IVA liquidado à taxa reduzida e como tal inscrito no campo 2 das declarações periódicas respetivas.
- ff) A Requerente não tem, para a totalidade das faturas objeto de regularização (tendo para a sua maioria), evidência de que o cliente, nacional ou estrangeiro, tomou conhecimento da mesma, apesar de para todos ter enviado, através de correio registado, cópia das faturas anuladas, respetivas notas de créditos e novas faturas com IVA liquidado à taxa de 6%.
- gg) Conforme apuraram os SIT, no procedimento inspetivo de âmbito parcial (IVA), realizado na Requerente, relativamente aos anos de 2013/2014/2015/2016/2017/2018 e 2019, que teve início em 14-05-2019, motivado por pedido de reembolso apresentado pela Requerente (OI 2019 .../.../.../.../...), *“em janeiro e fevereiro de 2016, o SP procedeu à emissão de notas de crédito referentes às faturas emitidas entre abril de 2012 e outubro de 2013 (...), cujo IVA aí contido era à taxa normal, e emitiu **novas faturas aumentando a base tributável sobre a qual aplicou a taxa reduzida.**”*.
- hh) Assim prosseguem os SIT no RIT que *“desta forma, o valor total da nova fatura emitida é igual à anulada, havendo uma alteração quer da base tributável, quer do IVA liquidado”* (Idem).
- ii) De igual modo assinalando, que *“estas novas faturas emitidas, bem como as notas de crédito, foram posteriormente remetidas aos adquirentes através de carta registada, a fim de dar conhecimento das mesmas, como será possível verifica através dos dois processos fotocopiados, a título exemplificativo, e que fazem parte do processo de evidência de trabalho”* (Idem),
- jj) E que *“nas notas de crédito emitidas, consta, por baixo da numeração do documento, a menção “REF.: Reg CIVA 98.2 (Processos 348/2014 e 63/2015 CAAD)”*.
- kk) O apuramento do IVA regularizado e liquidado nos períodos em referência que a AT assim fiscalizou tem por base a totalidade dos originais de *notas de crédito e novas faturas* emitidas pela ora Requerente, devidamente acompanhadas dos comprovativos de que foi dado conhecimento aos clientes das regularizações em causa.

- ll) Tal como faz notar o relatório dos SIT, cada processo individual de cliente integra os originais das faturas retificadas e notas de crédito, das novas faturas, expedientes e comprovativos, demonstrativos de que a ora Requerente deu conhecimento aos membros do motivo da retificação e de que o objeto das novas faturas coincide com o objeto das faturas antigas, mas agora com IVA liquidado à taxa de 6%.
- mm) Isto é, que as notas de crédito e novas faturas foram emitidas em substituição das faturas antigas, cujo IVA foi liquidado à taxa normal de 23%, quando a taxa reduzida de 6% era a legalmente aplicável.
- nn) Conclui, portanto, o relatório de inspeção, no que à presente impugnação interessa, que o procedimento em apreço teve enquadramento legal no n.º 1 do artigo 78.º do CIVA, que estabelece que *“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 retificação por qualquer motivo.”*.
- oo) Com efeito, a Requerente emitiu as notas de crédito identificadas no processo, que visaram as faturas emitidas entre abril de 2012 e outubro de 2013 nele igualmente identificadas, perfazendo um total de € 1.981.406,79 com IVA incluído à taxa de 23%, no total de € 370.506,96.
- pp) E, correlativamente, emitiu as novas faturas também identificadas, já retificadas em consonância com o teor da decisão arbitral n.º 63/2015-T, que perfazem idêntico valor total de € 1.981.406,79, mas com IVA incluído à taxa de 6%, no total de € 112.155,10.
- qq) Em consequência da inspeção realizada, foram notificadas à Requerente as seguintes liquidações de IVA e de juros:

LIQUIDAÇÃO/DEMONSTRAÇÃO ACERTO DE CONTAS	DATA	MONTANTE	DATA LIMITE DE PAGAMENTO
2019 ... (IVA)	15-08- 2019	14.861,71	26-09-2019
2019 ... (JUROS)	15-08- 2019	2.001,64	26-09-2019

2019 ... (IVA)	27-08- 2019	24.753,91	04-10-2019
2019 ... (JUROS)	27-08- 2019	3.333,98	04-10-2019
2019 ... (IVA)	15-08- 2019	58.599,88	26-09-2019
2019 ... (JUROS)	15-08- 2019	7.687,01	26-09-2019
<b>TOTAL</b>		<b>111.238,13</b>	

- rr) A Requerente não procedeu ao pagamento das liquidações de imposto e juros identificadas no ponto anterior.
- ss) A Requerente incorreu em custos com a prestação da garantia bancária ..., datada de 19-11-2019, e prestada nos processos de execução contra ela instaurados para cobrança coerciva das liquidações identificadas no ponto pp), supra, no montante total de € 5.867,82.
- tt) A Requerente apresentou pedido arbitral, em 03-01-2020, no sentido de obter a anulação das referidas liquidações.

## **A.2. Factos dados como não provados**

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

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

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor,

conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.os 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º 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 07148/13<sup>1</sup>, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## B. DO DIREITO

### B.1. QUANTO À EXCEÇÃO

1. Invoca a Requerida exceção de caso julgado, por entender que os presentes autos visam pretensão idêntica à que a ora Requerente propôs no âmbito do processo n.º 63/2015-T, sobrevindo assim uma repetição da causa.
2. Constituem requisitos da exceção de caso julgado a identidade de partes, do pedido e da causa de pedir.
3. Com efeito, o caso julgado, que é corolário da regra constitucional de que «*as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades*» (artigo 204.º, n.º 2, da CRP),

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

está previsto no artigo 619.º, n.º 1, do CPC como obrigatoriedade da decisão sobre a relação material controvertida dentro do processo e fora dele.

4. Como ensina Manuel de Andrade, o caso julgado material “*consiste em a definição dada à relação controvertida se impor a todos os tribunais (e até a quaisquer outras autoridades) – quando lhes seja submetida a mesma relação, quer a título principal (repetição da causa em que foi proferida a decisão), quer a título prejudicial (ação destinada a fazer valer outro efeito dessa relação). Todos têm que acatá-la, julgando em conformidade, sem nova discussão*”.
5. O caso julgado pode impor-se como exceção de caso julgado ou como autoridade de caso julgado.
6. Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26-02-2019, proferido no processo n.º 4043/10.8TBVLG.P1.S1, na esteira de jurisprudência uniforme, que nele se cita:  
*“A exceção de caso julgado e a autoridade de caso julgado são duas vertentes, a primeira negativa e a segunda positiva, dessa mesma realidade – o caso julgado. A exceção implica sempre a identidade de sujeitos, de pedido e de causa de pedir (cfr. art. 581º, nºs 1 a 4, do CPC). A autoridade do caso julgado não: exigir essa triplíce identidade equivaleria, como já se afirmou, a "matar" esta figura; "a autoridade existe onde a exceção não chega, exatamente nos casos em que não há identidade objetiva”.*
7. A exceção de caso julgado tem um efeito negativo de inadmissibilidade da segunda ação, impedindo qualquer decisão futura de mérito; na segunda ação, o juiz deve abster-se de conhecer do mérito da causa, absolvendo o réu da instância (art. 576º nº 2 do CPC).
8. A autoridade de caso julgado “*tem o efeito positivo de impor a primeira decisão, como pressuposto indiscutível da segunda decisão de mérito. Este efeito positivo assenta numa relação de prejudicialidade: o objeto da primeira decisão constitui questão prejudicial na segunda ação, como pressuposto necessário da decisão de mérito que nesta há-de ser proferida.*”

9. Afirma Teixeira de Sousa que "*o caso julgado material pode valer em processo posterior como autoridade de caso julgado, quando o objeto da ação subsequente é dependente do objeto da ação anterior, ou como exceção de caso julgado, quando o objeto da ação posterior é idêntico ao objeto da ação antecedente*".
10. Quando vigora como autoridade de caso julgado, o caso julgado manifesta-se no seu aspeto positivo de proibição de contradição da decisão transitada; a autoridade de caso julgado é o comando de ação ou a proibição de omissão respeitante à vinculação subjetiva à repetição no processo subsequente do conteúdo da decisão anterior e à não contradição no processo posterior do conteúdo da decisão antecedente ("*proibição de contradição/permisão de repetição*") (...); a exceção de caso julgado é a proibição de ação ou comando de omissão atinente ao impedimento subjetivo à repetição no processo subsequente do conteúdo da decisão anterior e à contradição no processo posterior do conteúdo da decisão antecedente" ("*proibição de contradição/proibição de repetição*").
11. Esta distinção tem justamente por pressuposto que, na autoridade de caso julgado, existe uma diversidade entre os objetos dos dois processos e na exceção uma identidade entre esses objetos. Naquele caso, o objeto processual decidido na primeira ação surge como condição para apreciação do objeto processual da segunda ação; neste caso, o objeto processual da primeira ação é repetido na segunda.
12. Na exceção, a repetição deve ser impedida, uma vez que só iria reproduzir inutilmente a decisão anterior ou decidir diversamente, contradizendo-a.
13. Na autoridade, há uma conexão ou dependência entre o objeto da segunda ação e o objeto definido na primeira ação, sem que aquele se esgote neste. Aqui, impõe-se que essas questões comuns não sejam decididas de forma diferente, devendo a decisão da segunda ação acatar o que foi decidido na primeira, como pressuposto indiscutível.
14. Por outro lado, importa notar que a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga – art. 621º do CPC –, entendendo-se que a aferição dos limites e eficácia do caso julgado postula a interpretação do conteúdo da sentença, com relevo para os fundamentos que se apresentem como antecedentes lógicos necessários à decisão que, como esta, devem considerar-se abrangidos por aquele.

- 
15. A este propósito, refere Teixeira de Sousa que *"como a decisão é a conclusão de certos pressupostos (de facto e de direito), o respetivo caso julgado encontra-se sempre referenciado a certos fundamentos. Assim, reconhecer que a decisão está abrangida pelo caso julgado não significa que ela valha, com esse valor, por si mesma e independente dos respetivos fundamentos. Não é a decisão, enquanto conclusão do silogismo judiciário, que adquire o valor de caso julgado, mas o próprio silogismo considerado no seu todo: o caso julgado incide sobre a decisão como conclusão de certos fundamentos e atinge esses fundamentos enquanto pressupostos daquela decisão"*.
16. O caso julgado material obsta que essa mesma relação material venha a ser definida com alcance diferente por outro Tribunal ou pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mesmo que em novo processo não sejam coincidentes o pedido e a causa de pedir, bastando que exista uma relação de prejudicialidade entre o decidido na anterior ação e o que tem de ser decidido na nova ação.
17. No caso em apreço, a exceção é manifestamente improcedente, porque entre os presentes autos e os do processo n.º 63/2015-T somente se verifica a identidade das partes. Na verdade:
- a. O pedido anulatório deduzido nos presentes autos dirige-se – tal como resulta da petição inicial, desde logo do seu intróito – contra as liquidações adicionais de IVA referentes a janeiro e fevereiro de 2016 e as correlativas liquidações de juros.
  - b. O pedido anulatório deduzido no processo n.º 63/2015-T, dirigiu-se, porém, aos atos de autoliquidação referentes aos períodos de abril de 2012 a outubro de 2013 e à decisão de indeferimento da reclamação necessária contra estes previamente deduzida ao abrigo do artigo 131.º do CPPT (cf. artigo 15º da p.i.).
18. Não se verifica, portanto, a identidade do pedido formulado nos presentes autos e o que foi formulado no âmbito do processo n.º 63/2015-T.

19. Não há igualmente identidade entre a causa de pedir sobre a qual a Requerente edificou o seu pedido nos presentes autos e a causa de pedir serviu de base à pretensão formulada no processo n.º 63/2015-T. Ora:
- a. No processo 63/2015-T invocou a Requerente a ilegalidade dos atos de autoliquidação relativos aos períodos de abril de 2012 a outubro de 2013, por entender, no essencial, que estes violavam o disposto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, e que, além disso, não seria ao caso aplicável a disciplina do artigo 78.º do CIVA – pois quem economicamente suportou o IVA indevido foi a Requerente na aceção da jurisprudência do TJUE sobre a repetição do indevido. Assim, a respetiva decisão arbitral reconheceu então que o serviço em causa corresponde a um serviço de alojamento hoteleiro tributado à taxa reduzida de IVA, mas concluiu que se impunha à Requerente a prévia correção das suas faturas, mediante notas de crédito e novas faturas (cf. artigo 20º e ss. da p.i.).
  - b. Já no âmbito destes autos, discute-se a legalidade das liquidações adicionais resultantes da não aceitação do procedimento da Requerente, que justamente consistiu na correção das suas faturas, mediante emissão de notas de crédito e de novas faturas, em estrito cumprimento do entendimento vertido na contestação apresentada pela AT e na decisão arbitral proferida no âmbito do processo 63/2015-T (cf. o artigos 25º, 29º, 30º, 31º e 55º da resposta da AT, junta aos presentes autos sob o doc.º n.º 5 com a p.i. e, no doc.º n.º 4, p.12 a 15).
20. A AT recusou a regularização do imposto em excesso, por entender estarem em causa faturas inexatas, cuja correção se imporia fazer no prazo limite de 2 anos, nos termos do n.º 3 do artigo 78.º CIVA.
21. Em face do exposto, não há identidade entre os pedidos e entre as causas de pedir nos dois processos em causa, pelo que entende este Tribunal Arbitral Coletivo ser de improceder a exceção de caso julgado, não obstante a decisão arbitral do processo nº 63/2015-T poder relevar com autoridade de caso julgado no que ao processo em análise aproveita (factos dados como provados).

## B.2. QUANTO AO MÉRITO

22. Este Tribunal é chamado a apreciar a legalidade das liquidações adicionais resultantes da não aceitação, pela Requerida, do procedimento da Requerente, que justamente consistiu na correção de faturas emitidas entre abril de 2012 e outubro de 2013, mediante a emissão de notas de crédito e de novas faturas, em estrito cumprimento do entendimento vertido na contestação apresentada pela AT no âmbito do processo arbitral nº 63/2015-T, bem como na decisão arbitral que o decidiu.
23. Vejamos, então.
24. Em face do disposto no artigo 78.º do Código do IVA, podemos agrupar as situações em que existe a faculdade (e, eventualmente, a obrigatoriedade) de regularização do IVA liquidado e deduzido, da seguinte forma (tal como sistematizadas por Alexandra Martins e Pedro Moreira, “Regularizações de IVA - A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito”, in AA. VV., Coordenação de Sérgio Vasques, Cadernos IVA 2014, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 61-62):
- “i) A alteração superveniente das condições objetivas e subjetivas que presidiram à realização das operações, traduzida na anulação da operação ou na redução do seu valor tributável;
- ii) A inexatidão da fatura ou o erro material ou de cálculo na transcrição dos seus elementos para a contabilidade ou declarações periódicas de IVA dos sujeitos passivos;
- iii) O erro de enquadramento da operação, espelhado na fatura ou na contabilidade dos sujeitos passivos.”
25. Na situação *sub judice*, e como já se viu:
- a) A Requerente emitiu as notas de crédito identificadas no processo, que visaram a anulação das faturas emitidas entre abril de 2012 e outubro de 2013 nele igualmente identificadas, perfazendo um total de € 1.981.406,79, com IVA incluído à taxa de 23%, no total de € 370.506,96.

- b) E, correlativamente, emitiu as novas faturas, também neste processo identificadas, já retificadas em consonância com o teor da decisão arbitral n.º 63/2015-T, que perfazem idêntico valor total de € 1.981.406,79, mas com IVA incluído à taxa de 6%, no total de € 112.155,10.
26. Face à factualidade que resultou provada, dúvidas algumas existem que não estamos perante uma situação fática enquadrável quer no primeiro, quer no terceiro grupo de situações a que aludimos, tal como também não estamos diante de qualquer erro material ou de cálculo.
27. Com efeito, no caso concreto estamos perante faturas inexatas que foram, todas elas, contabilizadas pela Requerente e em virtude das quais houve imposto liquidado a mais.
28. Como explicita João Canelhas Duro (*“Dedução de IVA, Regularizações e Revisão da Autoliquidação”*, in AA. VV., Coordenação de Sérgio Vasques, Cadernos IVA 2015, Coimbra, Almedina, 2015, p. 338), em conformidade “com o n.º 3 do art. 78.º, no caso de “faturas inexatas”, já registadas contabilisticamente, *“a retificação é facultativa quando houver imposto liquidado a mais e pode ser efetuada no prazo de dois anos. Para que seja corrigida a autoliquidação com imposto liquidado a mais, a retificação da fatura é obrigatória, de forma a que também o adquirente proceda à regularização do imposto deduzido (em excesso) com base nessa fatura.”*
29. *“O procedimento de regularização de faturas visa, não só permitir ao sujeito passivo “reaver” o IVA que entregou indevidamente ao Estado, mas, também, em especial quando o adquirente é sujeito passivo de imposto, acautelar, em igual medida, a regularização do IVA deduzido pelo adquirente com base na fatura que titula a operação tributável (art. 78.º, n.º 4), o que depende da atempada comunicação da regularização (art. 78.º, n.º 5).”*
30. No caso concreto, a Requerente optou por efetuar a retificação daquelas faturas, mediante a emissão das aludidas notas de crédito (cf. artigo 29.º, n.º 7, do Código do IVA), e a correspondente regularização do imposto autoliquidado a mais.
31. Por isso, importa atentar:

- a. O disposto no n.º 3 do artigo 78.º do CIVA quanto à verificação do prazo de dois anos;
- b. O disposto no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, de acordo com o qual, quando o valor tributável de uma operação seja retificado para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da referida retificação ou de que foi reembolsado do imposto; nos termos do n.º 13 do mesmo artigo, o montante da redução deve ser repartido entre a contraprestação e o IVA.

### **B.2.1. Quanto ao prazo de dois anos exigido pelo n.º 3 do artigo 78.º do CIVA**

32. No caso, está em causa a anulação das autoliquidações de IVA relativas ao período compreendido entre 2 de abril de 2012 (2/4/2012) a 14 de outubro de 2013 (14/10/2013), perante o prazo de dois anos exigido pelo n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, sendo que estamos perante um prazo de caducidade de natureza especial.
33. A retificação de faturas inexatas de que venha a resultar imposto a favor do sujeito passivo é normalmente titulada através de notas de crédito pelo prestador de serviços (ou fornecedor) ao adquirente, nos termos do n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, ou emissão de notas de débito pelo adquirente ao prestador de serviços (ou fornecedor).
34. No caso em concreto, existindo uma alteração à taxa de IVA, o prestador de serviços pode emitir uma nota de crédito (ou o adquirente uma nota de débito) com a respetiva regularização do IVA inicialmente liquidado, nos termos do n.º 7 do artigo 29.º do CIVA.
35. Esse IVA regularizado no documento retificativo (diferença de taxa de IVA) pode ser regularizado a favor do prestador de serviços nos termos do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, com inclusão do montante do IVA no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica referente ao período da data de emissão da nota de crédito (ou nota de débito), desde que tenha sido emitida no decurso de dois anos após a realização da operação inicial, que levou à liquidação inicial incorreta agora objeto de correção.

36. Se a emissão da nota de crédito ou nota de débito for efetuada após o final do prazo de 2 anos àquele a que respeita a fatura a retificar, já não é possível proceder à regularização do IVA a favor do sujeito passivo.
37. Ora, o prazo de dois anos invocado conta-se a partir da emissão da fatura inexata.
38. Na verdade, isso consta da Informação Vinculativa n.º 13182, da Diretora de Serviços do IVA, (disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/de\\_spesa/civa/Documents/Informacao\\_13182.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/de_spesa/civa/Documents/Informacao_13182.pdf)), o seguinte:
- “19. Caso pretenda efetuar a regularização do imposto liquidado em excesso, tendo já ocorrido o registo das operações referido no artigo 45.º do CIVA, o sujeito passivo pode efetuar a correção no prazo de 2 anos contados da emissão da fatura inexata (cf. n.º 3 do artigo 78.º do CIVA). No entanto, a regularização está condicionada à posse de prova de que o adquirente tomou conhecimento da respetiva regularização ou de que foi reembolsado do imposto (cf. n.º 5 do artigo 78.º do CIVA)”.*
39. O referido prazo de dois anos suspende-se, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária, *“em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão”.*
40. Assim, sem a suspensão da reclamação e impugnação:
- O prazo de dois anos para regularização da primeira fatura inexata terminaria no dia 2 de abril de 2014;
  - O prazo de dois anos para regularização da última fatura inexata terminaria no dia 14 de outubro de 2015.
41. Sucede, porém, que:
- em 6 de junho de 2014, foi instaurado o processo de reclamação graciosa n.º ...2014..., contra os atos de autoliquidação do IVA, referente aos períodos de 1204 a 1310, no valor total de € 257.748,06, que corresponde à diferença entre o imposto liquidado à taxa normal sobre serviços ali em apreço, tendo a reclamação graciosa sido indeferida e, subsequentemente,
  - em 4 de fevereiro de 2015, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, visando a declaração de ilegalidade dos atos de autoliquidação

de IVA de Abril de 2012 a outubro de 2013 no valor total de € 257.748,06, tendo dada origem ao processo CAAD n.º 63/2015-T,

c. havendo notificação da decisão arbitral a 8 de novembro de 2015.

42. Pelo que, conseqüentemente, houve uma suspensão dos prazos entre 6 de junho de 2014 e 8 de novembro de 2015.
43. Contudo, a suspensão não aproveitaria a todas as faturas inexatas, uma vez que:
  - a. Para as autoliquidações de 2012, apenas se admitiria para as faturas emitidas só depois de 6 de junho de 2012;
  - b. Para as autoliquidações de 2013, a regularização seria admitida para todas as faturas emitidas.
44. Sendo que o prazo de dois anos seria variável, uma vez que teria de considerar:
  - a. Não só a data de emissão da fatura inexata;
  - b. Como também a suspensão vigente 6 de junho de 2014 e 8 de novembro de 2015.
45. Assim, e ainda dentro destes prazos, a ora Requerente emitiu, em janeiro e fevereiro de 2016, as notas de crédito e correlativas novas faturas, tendo em vista regularizar o imposto em excesso incluído nas faturas emitidas aos clientes membros do B... entre abril de 2012 a outubro de 2013.
46. No entanto, de acordo com o cálculo dos dois anos, conforme explanado, só teria conseguido aproveitar as faturas inexatas emitidas a partir de agosto de 2012.
47. Pelo que quanto a este requisito do cumprimento dos dois anos, damos razão parcial à Requerente admitindo apenas a regularização das faturas inexatas emitidas a partir de agosto de 2012.

**B.2.2. Quanto aos elementos de prova de que o adquirente tomou conhecimento da referida retificação ou de que foi reembolsado do imposto, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA e conjugação com os artigos 75.º da LGT e 100.º do CPPT**

48. Como já referido, não basta a verificação do requisito dos dois anos – é necessário verificar aos elementos de prova de que o adquirente tomou conhecimento da referida

retificação ou de que foi reembolsado do imposto, em conformidade com o exigido pelo n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

49. De facto, a lei não impõe qualquer limitação quanto ao meio de prova que pode ser utilizado para o efeito, pelo que qualquer suporte documental idóneo tende a ser suficiente para aquele efeito, como os elencados no citado Ofício-Circulado n.º 33129/1993; a este propósito, importa ainda atentarmos no seguinte entendimento da AT plasmado na informação vinculativa prestada no processo n.º 6770, por despacho de 06.06.2014, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da AT, na qual é, além do mais, afirmado que “*é possível considerar idóneas as «mensagens de correio eletrónico», desde que sejam observados os requisitos referidos no Ofício-Circulado n.º 33129/1993, nomeadamente no n.º 4, alínea a) «(...) documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço (...) com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA» e no n.º 5*”.
50. Tendo em conta o teor da norma, em especial ao dispor, expressamente, que na falta de posse da prova em questão “*se considera indevida a (...) dedução.*”, assim como a matéria por aquela regulada, não se pode deixar de concordar contudo, no sentido de que, sem prejuízo do que *infra* se verá, a prova em questão terá de ser documental e não poderá ser substituída por qualquer outro meio de prova, designadamente testemunhal.
51. Tal exigência, de resto, justificar-se-á, não por uma qualquer devoção formalista do tipo de imposto em causa, ou da respetiva regulamentação, mas pela essencialidade de que a comunicação em causa (ou a devolução material do imposto) se reveste para que se crie na esfera jurídica do adquirente do bem ou serviço vendido pelo sujeito passivo, a obrigação de não deduzir o imposto regularizado por aquele, ou de, tendo-o entretanto deduzido, entregá-lo ao Estado.
52. E esta obrigação mantém-se independentemente do exercício ou não, por parte do sujeito passivo, do direito à dedução, sendo de afastar o duplo argumento dado pelo Requerente de:
  - a. Os clientes membros do B... a quem foram faturados os serviços não serem, na sua esmagadora maioria, residentes nem estabelecidos em território nacional, e, conseqüentemente, nenhum atuar na qualidade de sujeito passivo de IVA no

- exercício de uma atividade económica quando decide gozar das suas férias na sua semana;
- b. As faturas em causa nos presentes autos emitidas aos clientes membros do B... nunca lhes confeririam o direito à dedução do IVA nelas liquidado (alínea d) do nº 1 do artigo 21º do CIVA).
53. Na realidade, podemos estar perante gastos efetuados por sujeitos passivos de IVA no exercício de uma atividade económica, pelo que o dever de verificação dos elementos de prova de que o adquirente tomou conhecimento da referida retificação ou de que foi reembolsado do imposto continua a existir.
54. Refira-se, aliás, que o argumento invocado pelo Requerente quanto à aplicação do artigo 310.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28.11, não se encaixa no caso *sub judice* uma vez que este apenas se refere a um conjunto restrito de serviços com IVA liquidado à agência de viagens por outros sujeitos passivos, o que nos dias de hoje é residual pois os serviços são muitas vezes solicitados diretamente pelo cliente.
55. Assim, em suma, a prova que o sujeito passivo que proceda a uma regularização de IVA deve possuir terá de ser documental, podendo, todavia, consistir em qualquer documento idóneo a demonstrar “*que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto*”.
56. Posto isto, e no que diz respeito ao primeiro grupo de situações a apreciar, verifica-se que a prova documental na posse da Requerente, conforme alegado pela Requerida, em ordem a demonstrar “*que o adquirente tomou conhecimento da retificação*”, é constituída por cartas registadas enviadas pela Requerente (por registo simples) aos destinatários das faturas, com as notas de crédito e as novas faturas.
57. E é com base nesta conclusão que o Relatório da Divisão da Inspeção Tributária I, de 2/7/2019, que compõe o processo administrativo, na pág. 11, que refere: “*ainda que a dedução fosse efetuada no tempo legalmente permitido, teríamos que não havia sido dado cumprimento ao disposto no n.º 5, uma vez que o SP não tem na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação, considerando-se consequentemente indevida a dedução pretendida.*”

58. No entanto, a Requerente alega ter procedido, em janeiro e fevereiro de 2016, à emissão de notas de crédito a favor dos clientes e novas faturas em vista à regularização do imposto pago em excesso, nada obstante a que o Tribunal possa verificar, à luz do princípio da livre apreciação da prova, se os adquirentes dos serviços tiveram conhecimento da retificação das faturas.
59. Neste âmbito, será necessário verificar se, face ao quadro factual apurado e assinalado no Relatório da Divisão da Inspeção Tributária I, as cartas enviadas com registo simples provam concretamente “*que o adquirente tomou conhecimento da rectificação*”.
60. Esta idoneidade terá, com efeito, de ser aferida em concreto, verificando-se se dos documentos apresentados, e tendo em conta o contexto da respetiva produção, se retira, ou não, “*que o adquirente tomou conhecimento da rectificação*”, com a segurança necessária a poder afirmar-se que na esfera do adquirente (...) do bem ou serviço vendido pelo sujeito passivo, se gerou a supra-referida obrigação de não deduzir o imposto regularizado pela Requerente, ou de, tendo-o entretanto deduzido, entregá-lo ao Estado.
61. Veja-se o que prevê o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 19 de março de 2002 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/0/fa93d5aac5ca651f80256b8f0037f3d2?OpenDocument>):
- “I - A carta registada, sem aviso de receção, na qual se informava sobre a suspensão da garantia, é um meio válido de realizar a comunicação prescrita no n. 1, do artigo 5 do DL n. 162/84, de 18 de Maio.*
- II - O aviso de receção, é uma formalidade "ad substantiam", insubstituível, por outro meio de prova, ou por outro documento que não seja de força probatória superior, ao abrigo do artigo 364, n. 1, do C.C.*
- III - A entender-se que é formalidade ad probationem, a carta registada é meio válido para efetuar a comunicação mas a prova da receção ou é feita através do aviso de receção ou nos termos do art. 364 n. 2 CC.”*
62. Analisada contextualmente a documentação muito vasta que a Requerente juntou aos autos, conclui-se o seguinte:

- a. Por um lado, verificou-se que para muitos clientes da Requerente (nacionais e estrangeiros), há comprovativo de registo, a explicar para cada um deles a necessidade de anular as faturas iniciais e de as substituir, bem como comprovativo de que o cliente tomou conhecimento daquela substituição;
  - b. Por outro lado, relativamente a outros casos verifica-se que a Requerente comunicou a retificação das faturas, sem que se encontre feita a prova da efetiva receção pelos adquirentes.
63. Nesse condicionalismo e face à prova produzida, fica posto em causa o pressuposto fático de que parte a Autoridade Tributária no relatório de inspeção tributária, que tem como assente que o sujeito passivo não efetuou a prova, em qualquer caso, de que os adquirentes dos serviços tomaram conhecimento da retificação das faturas.
64. Na verdade, o artigo 75.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) estabelece uma presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes, bem como dos dados que constam da sua contabilidade e escrita: “[p]resumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”.
65. O que significa que, se a AT não demonstrar a falta de correspondência com a realidade do teor das declarações, contabilidade e da escrita, estas são consideradas verdadeiras (nesse sentido, cfr. Diogo Leite de campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª ed., Vislis, 2012, p. 664).
66. Para tanto, é suficiente que a AT demonstre a existência de “*indícios fundados*”, não se impondo a “*prova provada*” de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente refletem e comprovam.
67. São suficientes indícios fundados para fazer cessar a presunção de veracidade a favor do contribuinte, prevista no art. 75.º da LGT, ou seja, os indícios devem ser objetivos, sólidos e consistentes, que traduzam uma probabilidade elevada de que os documentos não titulam operações reais, de forma a ver legitimada a sua atuação.

68. Quando haja cessação da presunção de veracidade da contabilidade, nesses casos, cabe ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art. 19.º do CIVA.
69. Ora, o facto de constar no Relatório da Divisão da Inspeção Tributária I, de 2/7/2019, que compõe o processo administrativo, na pág. 11 já mencionada que “o *SP não tem na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação, considerando-se conseqüentemente indevida a dedução pretendida.*”, não é nem objetivo, nem sólido, nem consistente para servir de base às notas de liquidação em análise emitidas pela AT.
70. E que não havendo indícios objetivos não pode cessar a presunção de veracidade da contabilidade constante do artigo 75.º da LGT e nunca cabendo, em consequência, o ónus da prova ao contribuinte.
71. E por isso, sem que haja lugar à cessação da presunção prevista no art. 75.º da LGT, não cabe ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou que deram lugar às regularizações, e deste modo, há lugar à aplicação do disposto no art. 100.º do CPPT, porquanto a dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário, que deve ser decidida contra a AT, apenas existe nos casos em que seja esta a afirmar a existência dos factos tributários e respetiva quantificação.
72. Entendemos, deste modo, que não logrando à AT afastar a presunção constante do artigo 75.º da LGT, e pela consulta dos documentos fornecidos pela Requerente existem fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário, pelo que entendemos que, de acordo com o n.º 1 do artigo 100.º do CPPT deverão os atos impugnados ser anulados (cfr. Acórdão do TCAN, de 2005.02.24, no Proc.º n.º 145/04).
73. Assim, no que concerne a esta parte e tendo em contas as limitações temporais identificadas no ponto anterior, é de proceder a pretensão da Requerente quanto ao pedido de anulação das liquidações de IVA e de juros identificadas, desde que respeitantes a faturas inexatas emitidas depois de agosto de 2012, inclusive, procedendo igualmente o pedido de indemnização dos custos incorridos por prestação de garantia indevida, com base no disposto nos artigos 171.º, n.º 1 do CPPT e 53.º, n.º 1 e 2 da LGT, no valor de € 5.867,82.

### ***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

74. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*”.
75. Em termos gerais, de acordo com o disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa sendo que, o nº 2 daquele artigo, concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
76. Ora, tendo em consideração o acima exposto e tendo em conta que se procede à anulação das notas de liquidação, ao abrigo do artigo 100.º do CPPT, ressalvadas as limitações temporais para regularização de faturas inexatas, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada à Requerente e à Requerida, na proporção do respetivo decaimento (24% e 76%, respetivamente).

### **C. DECISÃO**

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a. Julgar improcedente a exceção do caso julgado suscitada pela Requerida;
- b. Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente anular as liquidações de IVA e de juros identificadas respeitantes às faturas inexatas emitidas a partir de agosto de 2012;
- c. Julgar procedente o pedido acessório de indemnização dos custos incorridos por prestação de garantia indevida, com base no disposto nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, no valor de €5.867,82;
- d. E, em consequência, condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção do respetivo decaimento (24% e 76%, respetivamente).

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € **111.238,13**, 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 € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente e pela Requerida, na proporção do respetivo decaimento (24% e 76%, respetivamente), nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 28 de dezembro de 2020

O Árbitro Presidente

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

O Árbitro Vogal

(Sílvia Oliveira)

O Árbitro Vogal (voto vencido quanto ao ponto B.2.1., conforme declaração anexa)

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

## DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

No que diz respeito ao pendor decisório do Tribunal Arbitral Coletivo quanto à questão do prazo para a Requerente proceder à retificação das faturas inexatas que estiveram na base das liquidações objeto do pedido arbitral (ponto B.2.1. deste acórdão arbitral), votei vencida nesta matéria porquanto entendo, sumariamente, o seguinte:

- I. De acordo com o disposto no artigo 185º, nº 1 da Diretiva IVA (DIVA), “*a regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções (...)*” sendo que, de acordo com o disposto no artigo 186º da referida DIVA, “*os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184º e 185º*”, ou seja, as regras que presidem ao regime da regularização das deduções do imposto.<sup>2</sup>
- II. No âmbito da legislação interna, de acordo com o disposto no artigo 78º, nº 2 do Código do IVA, “*se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável (...), o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável*” sendo que, nos termos do artigo 78º, nº 3 daquele Código, “*nos casos de facturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao*

<sup>2</sup> Neste âmbito, refira-se que, de acordo com o Acórdão do TJUE C-454/98, de 19 de setembro de 2000 [Colect. p. I-7007, nº 59 e 7011, 2)], “*(...) as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do nº 8 do artigo 22º da Sexta Directiva, para garantirem o exacto recebimento de imposto e evitar a fraude, não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos (acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect. p. I-1577, nº 52)*”, “*Não poderão por isso ser utilizados de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria*”; concluindo-se que “*compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente facturado, desde que essa regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal*”.

*final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos”.*

- III. Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 98º, n.º 2 do Código do IVA, “*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, respetivamente*”.
- IV. Neste âmbito, e em conformidade com o defendido no processo CAAD 502/2014T, de 19-12-2014, citado pela Requerente no pedido, “*no caso (...), não se está perante uma situação (...) em que se prevê um prazo especial de dois anos para regularização de correcção de erros materiais ou de cálculo, inclusivamente nas declarações periódicas (...)*”, sendo que “*o artigo 95.º-A, n.º 2, do CPPT (...) fornece um conceito de erros materiais ou manifestos indicando que nele se integram, designadamente (...) erro de cálculo, de escrita, de inexactidão ou lapso. (...). O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo (...). Assim, não (...) nem existindo qualquer regime limite temporal especial para exercício do direito à dedução com fundamento em erro de direito, será aplicável o regime geral sobre esta matéria que consta do artigo 98.º, n.º 2, do CIVA (...)*”.
- V. Neste âmbito, e como escreve Alexandra Martins (in “*Regularizações de IVA – A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito*”, *Cadernos IVA 2014*), “*(...) o n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA confere a possibilidade de [os sujeitos passivos] regularizarem, a seu favor, o IVA liquidado no caso de faturas inexactas que já tenham sido contabilizadas*” sendo que “*a inexactidão, [nas] (...) situações de erro de direito, não é específica da factura, a qual não é propriamente inexacta: ela apenas reflecte um erro de direito que lhe é anterior*”.
- VI. A este respeito, a mesma autora entende que “*por erro de enquadramento referimo-nos às situações em que os sujeitos passivos, por incorrecta interpretação dos factos ou errónea aplicação do direito, liquidam ou deduzem imposto a mais ou a menos*”, não se

---

*estando “(...) perante uma alteração superveniente da operação (...) nem face a uma face a uma factura inexacta ou um erro de cálculo ou de escrita (...)”. Assim, “(...) tal como preconiza o TJUE, se estriba a possibilidade da dedução do imposto que tenha sido indevidamente liquidado (...), podendo os sujeitos passivos promover a respectiva regularização, a seu favor (...) no prazo geral e supletivo de quatro anos (...)”.*

Nestes termos, votaria favoravelmente à integral procedência do pedido de pronúncia arbitral, aceitando as regularizações das faturas emitidas entre Abril/2012 e Outubro/2013, sem quaisquer exceções.

Lisboa, 28 de dezembro de 2020

Sílvia Oliveira