

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 447/2023-T

Tema: IVA - Artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA; Erro na aplicação da taxa de IVA.

SUMÁRIO:

I - Existe um prazo de 4 anos para a regularização do IVA liquidado em excesso quando fundado em alegado erro na aplicação da taxa de IVA.

II - O facto de ser liquidado IVA em excesso pela Requerente significa, também, que existe IVA deduzido em excesso pelos adquirentes. Assim, em conformidade com Jurisprudência constante do TJUE, é condição essencial para o direito à regularização do IVA que seja eliminado o risco de perda de receitas fiscais.

II - A possibilidade de exercer este mecanismo legal de regularização depende do cumprimento prévio de determinadas formalidades (*e.g.* conhecimento da retificação por parte do adquirente) com vista à eliminação do risco de perda de receitas fiscais.

IV - O disposto no artigo 97.º, n.º 3 do CIVA, entre outras normas do CIVA, consagra esta obrigação de garantir a eliminação do risco de perda de receitas fiscais.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.^a Dra. Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. Gonçalo Marquês de Menezes Estanque e Dr. Jorge Carita (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 30-08-2023, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.

A... S.A. – SUCURSAL EM PORTUGAL, contribuinte fiscal português n.º..., com sede Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ... (doravante “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... e das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) respeitante aos períodos 2018-07 a 2022-06.

A Requerente formula ainda pedidos de reembolso e de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 21-06-2023.

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 signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 09-08-2023, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 30-08-2023.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, em que suscitou exceções, que referiu como sendo de (i) falta de interesse legítimo em agir, (ii) inidoneidade do meio processual e incompetência do tribunal arbitral (que se baseia em alegada intempestividade da reclamação graciosa), (iii) inimpugnabilidade do ato na parte em que constitui “caso decidido” ou “caso resolvido” e (iv) inidoneidade do meio e incompetência material do Tribunal Arbitral

em face de informações vinculativas prestadas à Requerente, caso assim, não se entenda, defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 06-10-2023, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, mas concedeu-se um prazo simultâneo de 20 dias para a apresentação de Alegações, podendo a Requerente pronunciar-se sobre as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente apresentou alegações, mas não se pronunciou sobre as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira. A Requerida apresentou, também, as suas alegações onde reiterou os termos da sua defesa por exceção, bem como da sua defesa por impugnação.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. MATÉRIA DE FACTO

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A. A Requerente é uma sucursal em Portugal e tem o seguinte objeto social: *promover a distribuição e a comercialização de todo o tipo de produtos médicos, farmacêuticos, sanitários e cosméticos, assim como o desenvolvimento de actividades educativas e a obtenção de licenças de fabricação, autorizações de comercialização, patentes, fórmulas, marcas e outros direitos de propriedade intelectual, assim como a exploração e comercialização de estes direitos, em especial, no âmbito dos negócios médico e farmacêutico e/ou quaisquer actividades acessórias ou conducentes à prossecução do presente objecto social* (cfr. doc. n.º 6 junto com o PPA)

- B.** A Requerente é sujeito passivo de IVA, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal (cfr. comprovativos de entrega das declarações de IVA relativas aos períodos de 2018/07 a 2022/06 juntos com o Processo Administrativo).
- C.** A Requerente, durante os referidos os períodos (julho de 2017 a junho de 2022), procedeu à venda de dois produtos: ... e ..., os quais foram comercializados com IVA a incidir à taxa (normal) de 23% (cfr. doc. 30 junto com o PPA.);
- D.** O ... e o ... são classificados pelo INFARMED como dispositivos médicos da classe III; (cfr. documentos n.ºs 9 e 22 juntos com o PPA).
- E.** O ... é um dispositivo médico, reconhecido enquanto tal pela Autoridade Nacional de Medicamento e Produtos de Saúde I.P (“INFARMED”); (cfr. doc. 9 junto com o PPA).
- F.** O ... consiste num gel transparente e possui uma concentração de ácido hialurónico estabilizado que se cifra entre 13 a 20 mg, sendo esta substância o princípio ativo do produto; (cfr. doc. 10 junto com o PPA - cópia da bula do medicamento);
- G.** O ácido hialurónico é reconhecido como uma substância ativa pelo INFARMED; (cfr. doc. 11 junto com o PPA).
- H.** Para além de algumas aplicações estéticas, o ácido hialurónico é uma substância utilizada para fins médicos, entre os quais se destacam o tratamento da lipoatrofia facial, associada ao vírus da imunodeficiência humana (“VIH”); o tratamento de insuficiência glótica, devido a mobilidade reduzida da prega vocal e o tratamento de artroses; (cfr. docs 12 a 21 juntos com o PPA).
- I.** O ... é um dispositivo médico, reconhecido enquanto tal pelo INFARMED; (cfr. doc. 22 junto com o PPA);
- J.** O ... consiste num pó seco estéril, composto por 150 mg de ácido polilático, o qual constitui o princípio ativo fundamental do produto;(cfr. doc. 23 junto com o PPA).
- K.** O ácido polilático é um polímero sintético do ácido láctico, sendo esta substância reconhecida pelo INFARMED; (cfr. doc. 24 com o PPA).
- L.** O ácido polilático tem diferentes finalidades, podendo ser utilizado para fins terapêuticos e estéticos; com destaque para o tratamento da hipotrofia facial, associada ao VIH e o tratamento de tumores; (cfr. docs. 25 a 29 juntos com o PPA).

M. Entre julho de 2018 a junho de 2022, as vendas do produto ..., efetuadas pela Requerente, ascenderam ao montante global de 2.276.776,73 EUR;

Ano	Vendas (em EUR)
2020	12.400,00
2021	167.819,89
2022	138.091,75
Total	2.276.776,73

N. Todas as vendas de ... e ... no período supramencionado foram efetuadas com aplicação da taxa normal de IVA de 23%, ocasionando o pagamento de imposto no montante global de 596.870,33 EUR:

Ano	IVA liquidado (em EUR)		
	Total
2018	1.279,72	-	1.279,72
2019	5.461,72	-	5.461,72
2020	79.748,02	2.852,00	82.600,02
2021	252.905,54	38.598,57	291.504,11
2022	184.263,65	31.761,10	216.024,75
Total	523.658,65	73.211,68	596.870,33

O. Montantes de IVA foram incluídos nas respetivas declarações periódicas e entregues pela Requerente junto dos cofres do Estado aquando do pagamento daquelas; (cfr.doc. 31 junto com o PPA - cópias das guias de pagamento das declarações periódicas e respetivos comprovativos de pagamento).

P. A Requerente afirma que, entre junho de 2018 e julho de 2022, liquidou IVA em excesso no montante global de 441.165,02 EUR:

Ano	IVA liquidado (em EUR)	IVA devido (em EUR)
2018	1.279,72	333,84
2019	5.461,72	1.424,80
2020	82.600,02	21.547,83
2021	291.504,11	76.044,55
2022	216.024,75	56.354,29

Total 596.870,33 155.705,30 **Diferença: 441.165,03**
EUR

Q. Em 30-09-2022 a Requerente entregou, ao abrigo do disposto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA e alínea f) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT e 68.º e ss. do CPPT, Reclamação Graciosa contra os atos de autoliquidação de IVA resultante das declarações periódicas de julho de 2018 a junho de 2022, isto porque entendia que os produtos ... e ... deveriam ser sujeitos à taxa (reduzida) de IVA de 6% de acordo com a verba 2.5 da lista I anexa ao CIVA (cfr. doc. n.º 2 junto com o PPA).

R. Na reclamação graciosa, em sede de pedido, a Requerente requereu à AT que esta se dignasse a “*aceitar a tributação dos produtos em análise à taxa reduzida de IVA por aplicação da verba 2.5 da lista I anexa ao código do IVA e consequente reembolso do imposto entregue em excesso*” (cfr. doc. n.º 2 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido);

S. A AT propôs, por um lado, a rejeição liminar da reclamação graciosa quanto aos períodos de 2018/06 a 2020/08 e, por outro lado, o indeferimento quanto aos restantes períodos porquanto:

“Ora, tratando-se de uma reclamação graciosa de uma autoliquidação, por um lado, não estamos perante motivos imputáveis aos serviços, e por outro, a revisão

oficiosa é um procedimento distinto do da reclamação graciosa, estando consagrado na Lei Geral Tributária (LGT), pelo que, não se pode ter aqui em conta o prazo referido neste Instituto Legal, nem os requisitos que o mesmo determina. Assim, ou reclama graciosamente ao abrigo do artº 68º do CPPT, em conjugação com o disposto no artº 97º do CIVA ou, apresenta pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artº 78º da LGT, tendo em conta os requisitos que este dispositivo determina. Por outro lado, não estamos perante deduções em face das quais tenha havido um reembolso menor ou pagamento de imposto superior ao devido, matéria esta a que se refere o seu nº 2. E deste modo, não se enquadra no pedido da Reclamante, uma vez que o que está em causa é a aplicação ou não de uma taxa reduzida aos produtos reclamados e vendidos nos períodos acima referidos, cujo IVA foi pago e eventualmente deduzido pelos clientes, tendo a reclamante como obrigação de o entregar nos cofres do Estado, conforme determina a Lei e a filosofia do imposto aqui em crise.

Não obstante, e tratando-se de uma reclamação graciosa de atos de autoliquidação, o Direito Tributário contém legislação específica para esta matéria, designadamente o artigo 131º do CPPT, pelo que é ao abrigo desta disposição que deve ser apresentada a reclamação graciosa (...)

Assim, é de rejeitar liminarmente o pedido, relativamente ao IVA dos períodos de 2018-06 a 2020-08, por ter sido ultrapassado o prazo de 2 anos consagrado naquele dispositivo legal, sendo de apreciar a reclamação no que se refere ao IVA dos restantes meses.

(...)

entendemos que a autoliquidação efetuada pelos sujeitos passivos de IVA, tal como consta da declaração apresentada nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. c) do CIVA, apenas poderá ser anulada, mesmo em sede de impugnação, no que se refere ao apuramento do montante de imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, se o imposto em causa não estiver contido em fatura passada ao adquirente.

Conclui-se, assim, que para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era necessário que as faturas emitidas pela Reclamante, nas quais esta, confessadamente inclui 23% de IVA, fossem objeto de retificação, nos termos legais, para que passasse a constar das mesmas outra taxa, bem como o correspondente montante de imposto.

Era necessário, por isso, que fosse seguido o procedimento estabelecido no artigo 78.º do CIVA, que dispõe, no seu n.º 1 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."

Não se verificando a cumulação de tais requisitos (dos artigos 29.º, n.º 7, 97.º, n.º 3, e 78.º, n.º 1 todos do CIVA), inexistem fundamentos legais para a anulação das autoliquidações em questão, que se verificam efetuadas em conformidade com as normas que a regulam.

Não estará aqui em causa a circunstância que não se discute, i.e., de as operações em causa serem eventualmente tributáveis à taxa de 6%, e não à taxa, faturada pela Reclamante, de 23%. Com efeito, daí resulta, não a ilegalidade das autoliquidações efetuadas pela Reclamante nas declarações a que alude o artigo 29.º, n.º A al. c) do CIVA, mas das liquidações efetuadas pela própria Reclamante nas faturas que emitiu, em cumprimento do disposto no artigo 37.º, n.º 1, do CIVA, liquidações essas, cuja correção se impunha à própria Reclamante, nos termos atrás expostos".(Cfr. doc. 4 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido);

T. A Requerente exerceu o respetivo Direito de Audição Prévia e, em sede de pedido, requereu:

“32. Em resultado do supra exposto, deve o projeto de decisão ser reformulado em conformidade com o entendimento aqui explanado pela Requerente, concluindo-se pela legitimidade para a correção das autoliquidações efetuadas relativas aos períodos 2018-06 a 2020-08, com base em erro de direito, no prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º, n.º 2, do CIVA e pela tributação dos produtos em análise à taxa reduzida de IVA por aplicação da verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA.

33. *Concordando a AT com entendimento da Requerente, a mesma reembolsará o imposto entregue em excesso, através da emissão das correspondentes notas de crédito.*”; (Direito de audição prévia - Processo Administrativo,);

U. A AT convolou em definitivo a decisão de rejeição liminar e indeferimento da reclamação graciosa com base nos seguintes fundamentos:

“III - PARECER

(...)

não se entende qual o interesse económico da ora reclamante no presente pedido, pois, liquidou nas faturas, o imposto cobrado aos seus clientes (e que, posteriormente, o entregou ao Estado), sendo que estes tinham o direito de o deduzir nas suas declarações periódicas, afigurando-se assim, que as únicas entidades com legitimidade para reclamarem, por lhes ter sido cobrado imposto superior ao devido, seriam os seus clientes.

Até porque, a pretensa anulação das faturas, com a emissão de Notas de Crédito, implicaria que os clientes restituíssem, obrigatoriamente ao Estado, o imposto que haviam deduzido, nos períodos agora em causa.

O que se mostra aqui em causa, é a inclusão de 2 (dois) produtos na verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA, ao invés de serem tributados à taxa de 23%. No entanto, parece-nos que a Reclamante deveria ter solicitado junto da Autoridade Tributária, informação vinculativa ao abrigo do art.º 68º da LGT de modo ao enquadramento dos referidos produtos.

E deste modo, não havendo mais a acrescentar ao por nós defendido no projeto de decisão, parece-nos ser este de convolar em definitivo como a seguir se propõe.

IV - CONCLUSÃO

Face ao acima exposto e, salvo melhor entendimento, conclui-se pela legalidade das autoliquidações em apreço, sendo de REJEITAR o pedido relativamente ao IVA dos períodos de 2018-06 a 2020-08, e de INDEFERIR relativamente ao IVA respeitante aos períodos de 2020-09 a 2022-06”. (doc. 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

V. Através do Ofício n.º..., de 17/05/2023, foi proferido, pela Direção de Finanças de Lisboa, despacho de rejeição, quanto ao pedido de anulação das liquidações de IVA respeitantes aos períodos de 2018-06 a 2002-08, e de indeferimento, quanto ao pedido de anulação das liquidações respeitantes aos períodos de 2020-09 a 2022-06; (cfr. doc. 3 junto com o PPA). A Requerente não emitiu quaisquer notas de créditos com referência às vendas dos produtos em causa entre os períodos de 2018/07 e 2022/06; (cfr. artº 130º do PPA).

2.2. Factos não provados

Não ficou provado se a Requerente tenha vendido os produtos em crise a sujeitos passivos de IVA (com direito à dedução) ou a consumidores finais ou a ambos.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância das questões de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral com base na análise crítica dos documentos juntos aos autos, tendo sido selecionada de acordo com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.º 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT e teve em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

3. Exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita as exceções, que qualifica como de:

- (i) falta de interesse legítimo em agir,
- (ii) inidoneidade do meio processual e incompetência do tribunal arbitral (que se baseia em alegada intempestividade da reclamação graciosa),
- (iii) inimpugnabilidade do ato na parte em que constitui “caso decidido” ou “caso resolvido”
- (iv) Inidoneidade do meio e incompetência material do Tribunal Arbitral em face de informações vinculativas prestadas à Requerente.

Vejamos.

3.1. Falta de legitimidade do interesse em agir

No essencial, considera a AT que *“atenta a posição da Requerente na relação de imposto controvertida, na qualidade de sujeito passivo que liquida o IVA na factura e posteriormente o entrega ao Estado, não se descortina a legitimidade do seu interesse em agir”*. Prossegue a AT que *“Não se entende, pois, qual o interesse económico da Requerente uma vez que o imposto entregue ao Estado foi liquidado aos seus clientes nas facturas que emitiu. Na verdade, as únicas entidades com interesse económico para agir judicialmente, por alegadamente lhes ter sido cobrado imposto superior ao devido, seriam os clientes da Requerente, munidos das respectivas facturas e desde que não tivessem deduzido o imposto que lhes fora liquidado”* (cfr. Resposta da AT).

Adiante-se, desde já, que tal exceção não pode prevalecer.

A AT funda a sua exceção na inexistência - por parte da Requerente - de um interesse económico para agir judicialmente. Sucede, porém, que, conforme se esclareceu - por exemplo - no Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul, proferido no âmbito do Proc. n.º 502/21.5BEALM (datado de 16-02-2023), *“Em face do disposto no artigo 9.º do CPPT, têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.*

Nesse contexto, entende-se por sujeito passivo a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável (cf. artigo 18.º, n.º 3 da LGT)”.

Ora, é, pois, evidente que a Requerente é um “sujeito passivo (...) vinculado ao cumprimento da prestação tributária”, *in casu*, à entrega do IVA cobrado nos cofres do Estado ou, por outras palavras, é, pois, óbvio que a Requerente é o sujeito passivo das (auto)liquidações de IVA ora em crise, pelo que, naturalmente, a mesma tem legitimidade para a presente ação.

Termos em que improcede a exceção suscitada pela Requerida.

3.2. Inidoneidade do meio processual e incompetência do tribunal arbitral

Nesta sede considera a AT que, quanto aos períodos de imposto cuja apreciação quanto ao mérito foi rejeitada em sede de reclamação graciosa, por se entender que a mesma era intempestiva, *“o meio processual idóneo para o efeito é a acção administrativa, conforme alínea j) do art. 101º da LGT, conjugado com o CPTA, é a acção administrativa a intentar junto do tribunal competente”* (cfr. Resposta da AT).

Assim, prossegue a AT, *“importa deduzir a exceção da inidoneidade do meio processual uma vez que o pedido de pronúncia arbitral, à semelhança da impugnação judicial, não compreende o conhecimento de actos administrativos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação”* (cfr. Resposta da AT).

Recorde-se que, em sede de reclamação graciosa, quanto aos períodos de 2018/06 a 2020/08, a AT considerou o artigo 98.º, n.º 2 do CIVA - o qual confere um prazo de 4 anos - não seria aplicável. Entendeu a AT que, *“tratando-se de uma reclamação graciosa de atos de autoliquidação, o Direito Tributário contém legislação específica para esta matéria, designadamente o artigo 131º do CPPT, pelo que é ao abrigo desta disposição que deve ser apresentada a reclamação graciosa”*. Ou seja, o prazo para a apresentação da reclamação graciosa seria de 2 anos.

Vejamos,

Em primeiro lugar, importa recordar que o legislador limitou a competência dos tribunais arbitrais (art. 2.º do RJAT) à: (a) “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*” e (b) “*declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*”^{1 2}.

Desta formulação resultam importantes limitações à competência do tribunal arbitral. A principal limitação - e também a mais relevante para o presente processo - é o facto de, conforme refere Carla Castelo Trindade, não serem “*(...) arbitráveis os vícios próprios dos actos de indeferimento de reclamações gratuitas, de recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão do acto tributário porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária. Por outras palavras, esses actos de indeferimento só poderão ser “trazidos” para a jurisdição arbitral, na estrita condição de terem, eles próprios, apreciado a (i)legalidade do acto tributário que o sujeito passivo, verdadeira e efetivamente, pretende impugnar pela via arbitral (...)* Compreenda-se a questão por referência a um exemplo prático:

O sujeito passivo, notificado de liquidação adicional de IRC, reclama graciosamente por entender ter existido errónea quantificação dos lucros da empresa. A Administração indefere a reclamação graciosa, sem contudo fundamentar o acto de indeferimento. Neste caso coexistem, por um lado, um vício de errónea quantificação dos lucros do acto tributário de liquidação e, por outro, um vício de falta de fundamentação do acto de indeferimento da reclamação graciosa. O primeiro é arbitrável, o segundo não. O sujeito passivo pode então recorrer à via arbitral para ver apreciada a (i)legalidade da liquidação adicional de IRC por errónea quantificação do lucro da empresa, não sendo, porém arbitrável a falta de fundamentação do acto de reclamação graciosa, que não fará parte do objecto do processo arbitral”³.

¹ Art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT.

² Sendo esta competência igualmente limitada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (ex vi art. 4.º do RJAT), conforme se refere - e bem - na presente decisão.

³ Carla Castelo Trindade, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado, Almedina, 2014, pág. 70 e ss.

Ou seja, o que se pretende é que, de modo a poder-se utilizar a arbitragem tributária, a AT tenha tido sempre a possibilidade prévia de pronunciar-se sobre a legalidade / mérito dos atos tributários em crise. A verdade é que a AT, em sede de reclamação graciosa, pronunciou-se, igualmente, sobre a legalidade / mérito dos atos tributários em causa (pontos S) e U) da matéria de facto). É certo que tal pronuncia não é especificamente relativa aos períodos entre 2018/06 a 2020/08, mas, é, igualmente, certo que a questão de fundo é a mesma pelo que não se vislumbra como é que a pronuncia da AT poderia ser distinta.

Ademais, o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), em sede de recurso uniformizador, esclareceu já, num processo em tudo semelhante ao ora em crise, *i.e.* onde se discutia o prazo para a apresentação de reclamação graciosa quando fundado em alegado “*lapso cometido pela Requerente em torno da taxa de IVA aplicável aos serviços prestados aos seus clientes*”. No Proc. n.º 021/21.0BALS, de 23-11-2022, o STA concluiu que “*um erro no enquadramento jurídico-normativo em sede de IVA de uma operação não é uma inexactidão da factura, nos termos referidos do artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA, mas antes um erro de Direito, enquadrável no artigo 98.º do Código do IVA. Cabe, por isso, concluir de acordo com o propugnado na decisão fundamento, uniformizando jurisprudência no sentido de que a indevida aplicação do normativo de incidência fiscal configura um erro de Direito, a que é aplicável o prazo de regularização de 4 anos*”⁴.

Assim, concluindo-se que o prazo aplicável para reclamação é, efetivamente, 4 anos e, *in casu*, existindo pronúncia da AT quanto à legalidade / mérito não poderá, pois, proceder a exceção invocada. De resto, esta conclusão é a mais consentânea com a posição do STA de que “*na interpretação do pedido formulado, um critério flexível com vista a alcançar uma justiça efetiva e não meramente formal, pois só assim é garantida uma tutela jurisdicional efetiva.*” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de janeiro de 2021, processo n.º 0129/18.9BEAVR.

Razões pelas quais improcede a exceção suscitada pela Requerida.

⁴ Sublinhado e negrito nossos.

3.3. Inimpugnabilidade do ato na parte em que constitui “caso decidido” ou “caso resolvido”

Alega a AT que *“resulta forçoso concluir que a extemporaneidade da reclamação graciosa impede o Tribunal Arbitral de conhecer o mérito do pedido de pronúncia arbitral, quanto aos aludidos períodos de junho de 2018 a agosto de 2020, por existir, nessa parte, caso decidido ou resolvido”* pelo que constitui “caso decidido” ou “caso resolvido” quanto a esta parte.

Sucedde, porém, que, conforme referido acima, a mais recente Jurisprudência do STA (Proc. n.º 021/21.0BALSb, de 23/11/2022) foi bastante elucidativa quanto ao facto de ser aplicável o prazo de 4 anos, pelo que inexistente, contrariamente ao alegado pela AT, qualquer extemporaneidade da reclamação graciosa. Termos em que não pode, também, quanto a esta parte proceder a exceção suscitada pela AT.

3.4. Inidoneidade do meio e incompetência material do Tribunal Arbitral em face de informações vinculativas prestadas à Requerente

Por fim, alega a AT que a *“Requerente pretende a obtenção de decisão arbitral que substitua informação vinculativa e/ou autorização para a pretendida regularização de imposto que solicitou junto da AT. O que, com o devido respeito por opinião contrária, não constitui objeto de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e, como tal, não pode ser apreciado pelo Tribunal Arbitral” isto porque*, prossegue a AT, *“a Requerente apresentou dois pedidos de informação vinculativa, ao abrigo do artigo 68.º da LGT, com os n.ºs 22168 e 22169, na data de 2021-09-21, em matéria de IVA, onde questionou, precisamente, a taxa aplicável na transmissão do «Dispositivo médico "..."» e do «Dispositivo médico "..."»”. A AT entendeu, em sede de resposta às informações vinculativas, que não se encontravam preenchidos os requisitos para a aplicação da taxa reduzida de IVA, pelo que, conclui a AT, “afigura-se que o presente pedido de pronúncia arbitral, atento o pedido e a causa de pedir, se limita a impugnar o entendimento da AT explanada nas aludidas informações vinculativas prestadas à Requerente”.*

Adiante-se, desde já, que, também, esta exceção não pode proceder. Compulsados os autos, em particular o pedido formulado pela Requerente, resulta claro que a sua pretensão é “*anulação dos referidos atos tributários e decisório, nos termos do artigo 163.º do CPA, com base nos fundamentos acima expostos*” e não, como defende a AT, a anulação (ou substituição) da decisão proferida em sede de informações vinculativas.

Os atos tributários (o objeto mediato do processo) a que se refere o presente processo encontram-se, claramente, definidos no PPA (*i.e.* os atos tributários de autoliquidação de IVA). Do mesmo modo o ato decisório (o objeto imediato do processo), também, se encontra claramente determinado (*i.e.* a decisão de indeferimento da reclamação graciosa).

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação da legalidade destes atos tributários está **expressamente prevista** na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT. Assim, em conformidade referido acima quanto à competência e idoneidade do meio (*vide* 3.2.), o pedido de pronúncia arbitral é um dos meios processuais adequados para discutir a legalidade de atos tributários e da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa.

Termos em que o presente Tribunal é materialmente competente para decidir o mesmo.

4. Matéria de direito

A questão *decidenda* objeto dos presentes autos consiste em aferir da legalidade dos atos tributários *sub judice* e, bem assim, da legalidade da decisão final da reclamação graciosa apresentada contra os referidos atos.

Concretamente, o presente pedido de pronúncia arbitral reconduz-se a aferir se, tendo a Requerente constatado ter sujeitado, por referência aos períodos de 2018/06 a 2022/06, os produtos ... e ... a uma taxa de IVA alegadamente superior à devida por um erro no seu enquadramento jurídico, tal erro poderia ser corrigido no prazo de quatro anos estabelecido no artigo 98.º, n.º 2, do CIVA.

4.1. Posição da Requerente

Alega a Requerente que não se conforma com as autoliquidações de IVA *sub judice*, considerando que padecem de ilegalidade decorrente da aplicação da taxa normal de IVA (23%) às vendas dos produtos ... e ..., nem com a sua manutenção na ordem jurídica, resultante da decisão proferida pela Autoridade Tributária, na medida em que a aplicação da taxa de 6% resulta da correta aplicação do Direito europeu, designadamente do Anexo III da Diretiva IVA, o qual, de acordo com o artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), prevalece sobre o Direito interno com ele desconforme, enquadrando-se os produtos em referência na Lista I anexa ao CIVA.

Quanto à emissão de notas de crédito refere a Requerente que:

1. Não podem os serviços da Autoridade Tributária denegar-lhe o seu direito à regularização, somente por não terem ainda sido emitidas quaisquer notas de crédito.
2. De facto, prossegue a Requerente, tal como referido na sua reclamação graciosa, nomeadamente no respetivo ponto 35., «[...] após deferimento da presente reclamação graciosa, a Reclamante irá proceder à retificação do IVA, através da emissão de notas de crédito com o objetivo de corrigir o IVA liquidado em excesso aos seus clientes, e dar cumprimento ao disposto no artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA».
3. Face ao acima exposto, é visível que o intuito da Requerente foi, *ab initio*, o de proceder à emissão de notas de crédito, de forma a corrigir o IVA liquidado em excesso, caso a Autoridade Tributária concordasse que tal excesso efetivamente teve lugar.
4. Sendo certo que o facto de a Requerente não ter ainda emitido notas de crédito não modifica o direito à regularização que lhe assiste, impondo-se, por isso, a anulação dos atos tributários e decisório *sub judice*, com as demais consequências legais.
5. Neste sentido, a não emissão anterior da nota de crédito por parte da Requerente não deverá inviabilizar a solução de mérito a dar à presente contenda, devendo reconhecer-se a existência de erro na conformação da realidade inerente às autoliquidações *sub judice* e determinar-se a sua anulação.

Invoca, ainda, a Requerente, a ilegalidade dos atos tributários *sub judice* por violação do princípio do primado do direito europeu porque, “*enquanto a Diretiva IVA prevê a aplicação*

da taxa reduzida de imposto a qualquer produto farmacêutico utilizado para fins médicos – colocando a tónica nas características do produto, mormente a sua suscetibilidade para afetação a fins médicos, e abstraindo de cada utilização concreta do mesmo –, o CIVA abstrai das características do produto, atendendo apenas à sua utilização e exigindo que o mesmo seja insuscetível de aplicação a outros fins (que não médicos)”. Concluindo, assim, que “de facto, abstraindo o legislador europeu da concreta utilização dos bens e dando relevância somente ao produto comercializado, aplicar-se-á inevitavelmente a taxa reduzida de IVA quando, em face das características do produto, se conclua pela sua finalidade médica.

No caso em apreço, encontra-se sobejamente demonstrada a utilização dos produtos ... e ... para fins médicos, impondo-se, por via da aplicação direta do ponto 3) do Anexo III à Diretiva IVA, a tributação da venda dos mesmos à taxa reduzida de IVA vigente em Portugal [i.e., 6% de acordo com o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do CIVA].

Com efeito, por um lado, o produto ..., tendo como substância ativa o ácido hialurónico, é utilizado tendo em vista o tratamento da lipoatrofia facial, da insuficiência glótica e da artrose. Por outro lado, o produto..., cujo princípio ativo é o ácido polilático, é utilizado no combate à lipoatrofia facial e ao cancro.

Dúvidas não subsistem, portanto, quanto à utilização destes medicamentos na prossecução de finalidades médicas.

Assim, apesar do disposto na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, a Requerente pode aplicar diretamente o ponto 3) do Anexo III da Diretiva IVA e, nessa medida, beneficiar da taxa reduzida de imposto na venda dos produtos farmacêuticos em referência”.

Por fim, invoca a Requerente a ilegalidade dos atos tributários por incorreta aplicação das disposições nacionais. **Sobre esta matéria alega a Requerente que:**

- 1.** Nos termos da alínea a) da mencionada verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, beneficiam da aplicação da taxa reduzida de IVA (i) os produtos farmacêuticos e (ii) as respetivas substâncias ativas destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos.
- 2.** Pese embora, do ponto de vista literal, a verba 2.5 da Lista I contenha a expressão “exclusivamente”, a própria Autoridade Tributária tem vindo a reconhecer, por aplicação do princípio da neutralidade fiscal, que a aplicação da taxa reduzida de IVA deve fazer-

se tendo em atenção o produto (e respetivas características), e não o fim a que o mesmo é destinado por cada um dos consumidores que o adquirem.

3. Ou seja, de acordo com o entendimento da própria Autoridade Tributária, a taxa reduzida de IVA estabelecida através da alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA é aplicável a todas as substâncias ativas certificadas enquanto tal pelo INFARMED, independentemente de as mesmas serem também utilizadas para outros fins (que não médicos).

4. Neste contexto, entende a Requerente estarem preenchidos todos os pressupostos necessários à aplicação da alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, na medida em que os princípios ativos presentes nos produtos ... e ... – o ácido hialurónico e o ácido polilático, respetivamente – são reconhecidos pelo INFARMED como substâncias ativas na Deliberação 63/CD/2016 e no Vademecum – cfr. **documentos n.ºs 11 e 24**.

5. Subsidiariamente, a Requerente invoca que se aplicaria a taxa reduzida de IVA a todas as vendas de... e ..., na medida em que, qualificando-se os mesmos como dispositivos médicos, estão preenchidos todos os requisitos para que opere o disposto na alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA.

6. Com efeito, o conceito de “dispositivo médico” encontra-se definido no artigo 1.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 93/42/CEE do Conselho, de 14 de junho de 1993, o qual foi transposto, com idêntica definição, para o artigo 3.º, alínea t), do Decreto-lei n.º 145/2009, de 17 de junho.

7. Verificando-se que os produtos ... e ... (i) são dispositivos médicos, na medida que são utilizados para fins terapêuticos e médicos, sendo classificados pelo INFARMED enquanto tal (cfr. documentos n.ºs 9 e 22) e (ii) possuem o certificado internacional de autorização de introdução no mercado, beneficiando da marcação CE, dúvidas não subsistem acerca do preenchimento de todos os requisitos de que depende a aplicação da alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA.

8. Tudo ponderado, deverá ser aplicada aos produtos ... e ... a taxa reduzida de IVA prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) e na alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, uma vez que estes produtos constituem dispositivos médicos certificados e são utilizados para fins terapêuticos e profiláticos.

4.2. Posição da Requerida

A Requerida defende a manutenção na ordem jurídica das autoliquidações impugnadas com base nos seguintes argumentos:

- 1.** Em síntese, a Requerida, entende que as autoliquidações em apreço não estão feridas de ilegalidade, nos termos em que a mesma é suscitada pela Requerente, uma vez que não há imposto entregue em excesso, para efeitos do n.º 2 do art. 98.º do CIVA, quando as autoliquidações contemplam o imposto efectivamente liquidado nas facturas e, como tal, repercutido a terceiros.
- 2.** Em face do que vem alegado pela Requerente, a situação em apreço seria subsumível no art. 78.º do CIVA, por se tratar de IVA liquidado em excesso na factura emitida.
- 3.** A Requerida, ao contrário do que defende a Requerente, entende que o IVA em apreço foi correctamente liquidado nas faturas em virtude de os aludidos produtos estarem sujeitos à taxa normal de IVA, a que acresce o facto de que, mesmo assim não se entendendo, o pretendido reembolso de imposto sempre estaria sujeito às condições impostas pelo art. 78º do CIVA, nomeadamente a rectificação das faturas ou o reembolso do imposto, o que não se verificou no caso dos autos ou reembolso do imposto ao terceiro repercutido, o pedido foi inferido.
- 4.** Os «dispositivos médicos», ao invés das «substancias ativas», não constam da verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA. Ou seja, as «substâncias ativas» estão taxativamente previstas na verba 2.5 da Lista I anexa a Código do IVA, ao passo que os «dispositivos médicos» apenas poderão aí enquadrar-se, à luz do disposto na alínea a) de tal verba, quando “destinados EXCLUSIVAMENTE a fins terapêuticos e profiláticos” (realce nosso).
- 5.** Tal como a Requerente admitiu nos requerimentos de informação vinculativa, os dispositivos médicos em causa destinam-se (não só, mas também) a tratamentos estéticos, sejam eles decorrentes de doença ou não.

Apreciando:

4.3. Da legalidade dos atos tributários

Recorde-se que o presente pedido de pronúncia arbitral reconduz-se a aferir se, *in casu*, a Requerente pode ou não corrigir, o erro na aplicação de taxa de IVA superior à devida.

Em primeiro lugar, refira-se que o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), em sede de recurso uniformizador, num processo onde, também, se discutia o prazo para a apresentação de reclamação graciosa quando fundado em alegado “*lapso cometido pela Requerente em torno da taxa de IVA aplicável aos serviços prestados aos seus clientes*” decidiu que “*um erro no enquadramento jurídico-normativo em sede de IVA de uma operação não é uma inexactidão da factura, nos termos referidos do artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA, mas antes um erro de Direito, enquadrável no artigo 98.º do Código do IVA. Cabe, por isso, concluir de acordo com o propugnado na decisão fundamento, uniformizando jurisprudência no sentido de que a indevida aplicação do normativo de incidência fiscal configura um erro de Direito, a que é aplicável o prazo de regularização de 4 anos*” (Ac. do STA, Proc. n.º 021/21.0BALS, de 23-11-2022).

Fica, assim, claro que existe um prazo de 4 anos para a regularização do IVA liquidado em excesso.

Sucedo, porém, que este prazo de 4 anos deve ser devidamente “balizado”, isto porque o facto de ser liquidado IVA em excesso pela Requerente significa, também, que existe IVA deduzido em excesso pelos adquirentes. Conforme Jurisprudência constante do TJUE, é condição essencial para o direito à regularização do IVA que seja eliminado o risco de perda de receitas fiscais.

De facto, conforme se refere no Acórdão *Stadeco* (Proc. n.º C-566/07 do TJUE):

“36 O Tribunal de Justiça declarou que, para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever, na sua ordem jurídica interna, a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente facturado, desde que quem emita a factura demonstre a sua boa-fé (acórdão Genius, já referido, n.º 18).

37 No entanto, quando o emitente da factura eliminou por completo, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto possa ser corrigido quando é indevidamente facturado, sem que esta regularização possa ser sujeita pelos Estados-Membros à boa fé do emitente da referida factura (v. acórdãos, já referidos, Schmeink & Cofreth e Strobel, n.º 58, bem como Karageorgou e o., n.º 50).

38 Além disso, esta correcção não pode depender do poder de apreciação discricionário da Administração Fiscal (acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel, já referido, n.º 68).

39 A este respeito, importa recordar que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de tomar para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir tais objectivos. Não poderão, por isso, ser utilizadas 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 (v., por analogia, acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel, já referido, n.º 59 e jurisprudência aí referida).

40 Por consequência, se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil devido às condições em que esses pedidos de restituição de impostos podem ser apresentados, os princípios indicados podem exigir que os Estados-Membros prevejam os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao sujeito passivo recuperar o imposto indevidamente facturado (v., neste sentido e por analogia, acórdão Reemtsma Cigarettenfabriken, já referido, n.º 41)”.
41

Na mais recente jurisprudência do TJUE ficou claro que não existe o referido risco de perda de receitas fiscais quando os adquirentes são consumidores finais. Isto porque, nesse caso, não existe qualquer direito à dedução do IVA. Veja-se no mesmo sentido o Acórdão *P GmbH* (Proc. n.º C-378/21):

“23 (...) Numa situação em que uma parte do IVA foi erradamente faturada, o artigo 203.º da referida diretiva só é aplicável ao montante do IVA que excede o montante devidamente faturado. Com efeito, neste último caso, **há um risco de**

perda de receitas fiscais, uma vez que um sujeito passivo destinatário dessa fatura pode ser levado a exercer o seu direito a dedução a título desse IVA sem que a Administração Fiscal competente esteja em condições de determinar se estão preenchidas as condições para exercer esse direito.

24 No caso, como recordado no n.º 18 do presente acórdão, **o órgão jurisdicional de reenvio excluiu a existência desse risco de perda de receitas fiscais pelo facto de a clientela da recorrente no processo principal ser, durante o exercício fiscal em causa, exclusivamente constituída por consumidores finais que não tinham o direito à dedução do IVA pago a montante.** Não se pode deixar de observar, portanto, que o artigo 203.º da Diretiva IVA não é aplicável a essa situação.

25 Atendendo a todas estas considerações, há que responder à primeira questão que o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo, que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada, não é devedor, por força desta disposição, da parte do IVA faturado erradamente se não houver um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de os beneficiários desse serviço serem exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante.” (sublinhado e negrito nossos).

Por seu turno, quando são efetuadas vendas a outros sujeitos passivos de IVA e é alegado que existe IVA liquidado em excesso, conforme sucede no caso *sub judice*, terá de ser demonstrado que não existe o risco de perda de receitas fiscais. As regras do Código do IVA, previstas no artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA, são bastante claras: “(...) a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução”.

Ou seja, o Código do IVA faz depender a regularização do IVA da **posse** de prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de foi reembolsado. É, pois, exigido que exista esta formalidade prévia. Note-se que esta formalidade / condição prévia é semelhante àquela que foi analisada no Acórdão *Stadeco* (Proc. n.º C-566/07 do TJUE) onde se concluiu que:

“41 No processo principal, verifica-se que as autoridades fiscais neerlandesas fizeram depender a rectificação do IVA pago pela Stadeco, em virtude de instruções gerais neste sentido do Staatssecretaris, da rectificação por aquela das facturas remetidas à EVD, através da emissão de novas facturas sem menção do IVA ou de uma nota de crédito.

42 Dado que quer uma factura rectificada quer uma nota de crédito indicam claramente ao beneficiário dos serviços prestados que não é devido IVA no Estado-Membro em causa e que tal beneficiário não dispõe, a este respeito, de qualquer direito à dedução do IVA, deve considerar-se que tal condição é, em princípio, susceptível de assegurar a eliminação do risco de perda de receitas fiscais. Por outro lado, importa constatar que esta condição não faz depender o reembolso do referido imposto de um poder de apreciação discricionário da Administração Fiscal” (sublinhado e negrito nossos).

Sucedde, porém, que, por um lado, a Requerente não alega - nem demonstra - que as vendas dos seus produtos foram efetuadas a consumidores finais, pelo que este Tribunal não pode excluir a existência de qualquer risco de perda de receitas fiscais.

Por outro lado, a Requerente não corrigiu as faturas ou emitiu qualquer comunicação ou reembolso aos adquirentes (*vide* ponto W da matéria de facto), conforme exigido pelo artigo 78.º, n.º 5 ou pelo n.º 3 do artigo 97.º do Código do IVA. Esta formalidade prévia, conforme referido acima, é compatível com o Direito da União Europeia (*vide* Acórdão *Stadeco*) e, de resto, é indispensável para excluir o risco de perda de receitas fiscais. Ademais, dos autos não constam quaisquer elementos que tenham criado a convicção a este Tribunal de que a Requerente procedeu à eliminação do risco de perda de receitas fiscais.

Aliás, a própria Requerente alega, isso sim, que o facto de “*não ter emitido notas de crédito não modifica o direito à regularização (...) e não deverá inviabilizar a solução de mérito a dar à presente contenda, devendo reconhecer-se a existência de erro na conformação da realidade inerente às autoliquidações sub judice e determinar-se a sua anulação*” (art. 130.º e 131.º do PPA). **A verdade é que, conforme demonstrado acima, o direito à regularização do IVA**

só nasce quando fique demonstrado que foi eliminado o risco de perda de receitas fiscais. É, pois, este o único entendimento compatível com a jurisprudência do TJUE.

Ademais, conforme referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul, Proc. n.º 09476/16 (de 08/03/2018):

“(...) a regularização do IVA a favor do sujeito passivo, nos casos em que o valor tributável da operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, depende de um pressuposto legal, sob pena de se considerar indevida a respectiva dedução do IVA: ter na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto.

Por outras palavras, se o sujeito passivo no momento em que efectua a regularização do IVA não possuir a prova exigida no n.º 5 do art. 71.º do CIVA, e ainda assim tiver efectuado a dedução do respectivo imposto, é a própria norma que estatui que esta dedução considera-se indevida.

Portanto, é preciso ter presente que estando perante uma situação de regularização do IVA a favor do sujeito passivo é de aplicar a exigência de prova prevista no n.º 5 daquele preceito legal. Ao contrário do que se entendeu na sentença recorrida, a aplicação deste normativo não fica dependente de o destinatário da factura a ter contabilizado ou não, desde logo, porque não é o que resulta nem da letra nem do espírito da lei.

A exigência de que o sujeito passivo deve ter na sua posse prova “que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto” justifica-se pelo fim que visa, controlo da evasão e fraude fiscal pela AT. O adquirente do bem ou do serviço ao ter conhecimento dessa comunicação fica constituído na obrigação de não deduzir o imposto regularizado pelo sujeito passivo, ou constituído na obrigação de entregar o imposto ao Estado caso já tenha deduzido o imposto.

Estamos perante um regime jurídico específico das regularizações do IVA, e portanto, para que o sujeito passivo possa utilizar esse mecanismo legal, tem de cumprir os seus pressupostos legais.

*(...) tem de cumprir com os pressupostos legais previstos para essa regularização que se encontram no n.º 5 do art. 71.º do CIVA, **só cumprindo as formalidades estabelecidas na lei, é que se poderá dar como verificadas as condições para o exercício do respectivo direito.***

Por outras palavras, a Impugnante para poder beneficiar do regime jurídico da regularização do IVA que utilizou na sua declaração periódica de rendimentos, terá de cumprir os requisitos legais vigentes para esse instituto: o sujeito passivo deve ter na sua posse prova que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto. In casu, essa prova não foi feita, porquanto as notas de crédito que foram emitidas pela Impugnante, não tinham qualquer oposição do conhecimento da mesma pelos respectivos adquirentes dos bens/serviços” (sublinhado e negrito nossos).

Ou seja, a possibilidade de exercer este mecanismo legal de regularização depende do cumprimento prévio de determinadas formalidades (e.g. conhecimento da retificação por parte do adquirente). Aliás, atento o disposto no artigo 97.º, n.º 3 do CIVA, o qual dispõe que “*As liquidações só podem ser anuladas quando esteja provado que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente nos termos do artigo 37.º*”. Esta norma é, simplesmente, mais uma consagração da obrigação de garantir a eliminação do risco de perda de receitas fiscais. Como tal, naturalmente, não era possível à AT, como pretendia a Requerente, anular as liquidações, reembolsar a Requerente e, só depois, a Requerente emitiria as comunicações aos adquirentes.

Veja-se, no mesmo sentido, entre outros, o Acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral no Proc. n.º 607/2018-T:

“162. Pelo exposto, e salvo melhor opinião, o Coletivo entende, na esteira de diversas decisões anteriores, entre as quais a citada decisão arbitral no processo do CAAD n.º 63/2015-T, que a autoliquidação efetuada pelos sujeitos passivos de

IVA, tal como consta da declaração apresentada nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. c) do CIVA, apenas poderá ser anulada, mesmo em sede de impugnação, no que se refere ao apuramento do montante de imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, se o imposto em causa não estiver contido em fatura passada ao adquirente.

163. Conclui-se, assim, 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 objeto de retificação, nos termos legais, para que passasse a constar das mesmas outra taxa, bem como o correspondente montante de imposto.**

164. Era necessário, por isso, que fosse seguido o procedimento estabelecido no artigo 78.º do CIVA, que dispõe, no seu n.º 1 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.”

165. **Não se verificando a cumulação de tais requisitos (dos artigos 29.º, n.º 7, 97.º, n.º 3, e 78.º, n.º 1 todos do CIVA), inexistem fundamentos legais para a anulação das autoliquidações em questão, que se verificam efetuadas em conformidade com as normas que a regulam.**

166. Como se decidiu na referida decisão arbitral, não obsta ao que vem de se concluir, a circunstância – não discutida no caso – de as operações em causa serem eventualmente tributáveis à taxa de 6%, e não à taxa, faturada pela Requerente, de 23%. Com efeito, daí resulta, não a ilegalidade das autoliquidações efetuadas pela Requerente nas declarações a que alude o artigo 29.º, n.º 1, al. c) do CIVA, mas das liquidações efetuadas pela própria Requerente nas faturas que emitiu, em cumprimento do disposto no artigo 37.º, n.º 1, do CIVA, liquidações essa cuja correção se impunha à própria Requerente, nos termos atrás expostos.

167. A exemplo da referida decisão arbitral, concorda-se igualmente com o teor do Acórdão do TCA-Sul de 04.07.2000, proferido no processo 1525/98, o qual sentenciou o seguinte:

“1. A dívida de IVA de cada sujeito passivo é encontrada deduzindo da totalidade do imposto mencionado nas faturas processada aos seus clientes o imposto suportado nas faturas de aquisição de bens e serviços destinados à sua produção, tudo reportado a um certo período de tempo;

2. Se houver alteração do valor tributável dos bens ou serviços pode o sujeito passivo proceder à sua retificação, sendo a mesma facultativa se o imposto mencionado na fatura for superior, e obrigatória, se tal imposto for inferior” (sublinhado e negritos nossos).

Face ao decidido, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões.

5. DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido arbitral.

6. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **441.165,02**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 7.038,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 4 de março de 2024

Os Árbitros

(Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro – Presidente)

—————
(Dr. Gonçalo Estanque- Adjunto e Relator)

—————
(Dr. Jorge Carita – Adjunto)