

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 209/2025-T

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

SUMÁRIO:

A existência de um PER não deve suspender a contagem da mora para efeitos da recuperação do IVA dos créditos de cobrança duvidosa, uma vez que tal consequência não tem suporte normativo no Código do IVA, nem se adequa ao mecanismo previsto nos artigos 78.º e seguintes deste Código

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitro Dra. Ana Luísa Ferreira Cabral Basto (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 14 de maio de 2025, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

A A..., S.A., também aqui designada por “Requerente”, titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na ..., n.º ..., em Lisboa, deduziu Pedido de Pronúncia Arbitral (também abreviadamente designado por “PPA”), ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e na alínea a) do artigo 1.º e 2.º, ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”. A Requerente peticiona a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (identificada sob o n.º ...2024... e notificada através do Ofício n.º ...-DJT/2024, de 04 de

dezembro de 2024) apresentada contra a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., e correspondentes liquidações de juros compensatórios n.º 2024 – ... e de mora n.º 2024 – ..., referentes ao período de setembro de 2019, que apuraram montantes a pagar de € 11.040,00, e de € 2.323,71, e a anulação integral dos aludidos atos tributários de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios e de mora, bem como a condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor, nos termos do artigo 43.º da LGT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 3 de março de 2025, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 5 de março de 2025 e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT, em 7 de março de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi designado Árbitro do Tribunal Arbitral Singular a Exma. Dra. Ana Luísa Ferreira Cabral Basto, que comunicou, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 14 de maio de 2025, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

O Tribunal Arbitral, em 16 de maio de 2025, determinou a notificação da Requerida para exercício do contraditório e juntar cópia integral do processo administrativo.

Em 17 de junho de 2025, a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo.

Em 2 de Outubro de 2025, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. No mesmo despacho as partes foram notificadas para produzirem alegações e foi determinada a data-limite de 14 de novembro de 2025 para ser proferida e comunicada decisão final.

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados, sendo de notar que a Requerida, por lapso – presume-se – fez referência factos que não respeitam à matéria objeto da presente decisão.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

Em síntese, os fundamentos apresentados pela Requerente para efeitos do PPA foram os seguintes:

A Requerente emitiu, em 05/01/2017, uma fatura ao sujeito passivo B..., S.A., com o número de identificação fiscal ... (doravante designado por “devedor” ou “B...”), no valor de € 60.000,00, acrescido de IVA à taxa legal em vigor à data, no montante de € 13.800, o que resultou no valor final de € 73.800,00 – tendo a mesma como data de vencimento 04/02/2017.

Não tendo a fatura sido paga até à data do seu vencimento e tendo o crédito ficado em mora desde essa data, em 09/05/2019, a Requerente submeteu, ao abrigo do disposto no artigo 78.º-B, n.º 1 do Código do IVA, o Pedido de Autorização Prévia (doravante designado como “PAP”) n.º ..., para regularizar o IVA, a seu favor, no montante total de € 11.040,00, tendo sido posteriormente notificada da decisão de deferimento do referido PAP em 17/08/2019 e, em consequência, efetuado regularização do IVA, a seu favor, através da inscrição no campo 40 (e respetivo anexo) da declaração periódica de setembro de 2019.

Não obstante, em momento anterior ao da submissão do PAP, havia sido proferida, em 28/09/2017, sentença de homologação de um Processo Especial de Revitalização (“PER”), ao qual foi atribuído o n.º .../17...T8LSB, cuja empresa a revitalizar era a B... .

Ora, mais tarde – em 23 de fevereiro de 2024 – a Requerente foi notificada pela AT sobre a existência de erro quanto à utilização do PAP n.º..., tendo sido posteriormente emitidas as demonstrações de liquidação de IVA n.º 2024... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., e, bem assim, a demonstração de liquidação de juros e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024... .

A Requerente, sem prejuízo de ter efetuado o pagamento das liquidações em apreço, deduziu reclamação graciosa contra estes atos, em 20/09/2024, tendo sido notificada do seu indeferimento em 10/12/2024.

A Requerente alega a existência de um vício de forma, que se prende com o facto de não ter sido notificada, como a AT referiu na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, do *“ofício, com data de 08 de novembro de 2024, (...) do projeto de decisão, e convidada a exercer o seu direito de participação nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT”*, não lhe tendo sido, por conseguinte, concedido o direito a pronunciar-se sobre projeto de indeferimento da reclamação graciosa, designadamente em sede de audiência prévia.

Neste sentido, a Requerente alega que esta falha procedimental se consubstancia numa preterição de formalidade essencial do processo de decisão da reclamação graciosa, uma vez que a falta de audiência prévia dos interessados, constitui um vício de forma do ato do procedimento tributário, pelo que solicita a este Tribunal a revogação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por vício de preterição de formalidade essencial, e vício de violação de lei, por configurar uma violação do direito de participação dos contribuintes, previsto no artigo 60.º, n.º 1, alínea b) da LGT.

Por outro lado, no que respeita, em concreto, à posição da AT quanto à falta de legitimidade da Requerente ter procedido à submissão do PAP no decurso de um plano de pagamentos homologado em sede de PER (em conformidade com o entendimento nela vertido), em conformidade com a posição na ficha doutrinária referente ao processo n.º 14029, por despacho de 12 de julho de 2018, da Diretora dos Serviços do IVA, a qual não resultou de pedido por si formulado, a Requerente alega que à data da factualidade do caso em apreço, mais especificamente, à data da apresentação do PAP (2019), não resultava da legislação aplicável (designadamente, do artigo 78.º-A do Código do IVA), que a existência de um PER com um plano prestacional suspendia a mora do crédito, nem tão pouco existia jurisprudência que defendesse tal tese.

Com efeito, à data dos factos, apenas se encontrava divulgada a posição da AT relativa a outro sujeito passivo (relativamente ao reconhecimento sobre a possibilidade de o credor solicitar PAP após a homologação dos montantes em dívida e da definição do respetivo plano de pagamentos no âmbito de um PER), na ficha doutrinária referente ao processo n.º 14029, por despacho de 12 de julho de 2018, da Diretora dos Serviços do IVA, em que a AT anuiu na possibilidade de apresentar um PAP, para efeitos de regularização do IVA, “(...) *no pressuposto de que, caso o pedido seja deferido e o plano (plano de pagamento homologado por sentença no âmbito de um processo especial de revitalização) seja cumprido, entregará posteriormente o imposto recuperado, (...) caso se verifiquem reunidos os requisitos legais previstos na alínea a) do n.º 2 do artigo 78º-A do CIVA, e desde que estejam certificados pelo ROC, nos termos previstos no artigo 78º-D, pode o Requerente solicitar um pedido de autorização prévia nos termos previstos no n.º 1 do artigo 78º-B do CIVA*”.

Com efeito, a AT, na referida ficha doutrinária, reconheceu o direito dos sujeitos passivos de submeterem um PAP quanto a dívidas pendentes, ainda que exista um plano prestacional acordado no âmbito de um PER que cubra tais dívidas, no compromisso de que, “(...) *em caso de recuperação total ou parcial dos créditos, de acordo com o previsto no n.º 3 do artigo 78º-C do CIVA, os sujeitos passivos que hajam procedido anteriormente à dedução do imposto*

associado a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis devem entregar o imposto correspondente ao montante recuperado”.

Quanto ao facto de a AT socorrer-se da decisão arbitral, proferida no processo n.º 149/2020-T do CAAD (único Acórdão que versa sobre esta temática e divulgado em momento posterior à apresentação pela Requerente do PAP) para fundamentar que a aceitação do PAP, que permite ao credor regularizar o IVA não pago pelo devedor, mas antecipado ao Estado, é vista como contrária aos princípios subjacentes a um PER, na medida em que este processo visa auxiliar a empresa devedora na sua recuperação, não devendo ser onerada adicionalmente com a regularização do IVA que deduziu (mas não pagou ao credor), a Requete alega (de forma mais desenvolvidas nas alegações por si apresentadas) que:

- A interpretação da AT não encontra sustentação legal na lei fiscal nem no regime específico de regularização de IVA dos créditos de cobrança duvidosa, previsto nos artigos 79.º e seguintes do Código do IVA, pois nenhuma das normas previstas nos aludidos artigos permite sustentar que a existência de um PER suspende os efeitos da mora de dívidas, no que respeita ao direito de regularização de IVA, pelo credor, de créditos de cobrança duvidosa.
- Os créditos de cobrança duvidosa são justificados pela mera existência de uma situação de mora e, por essa, razão distinguem-se dos créditos incobráveis, os quais assentam num critério de incobrabilidade definitiva.
- Em qualquer dos casos, seja de cobrança duvidosa ou de incobrabilidade, existe uma obrigação legalmente estabelecida que impõe a regularização a favor do Estado, em caso de recuperação total ou parcial dos créditos (cf. artigo 78.º n.º 3 do Código do IVA).

Ademais, face ao facto de o incumprimento efetivo do plano prestacional, no caso *sub judice*, ter ocorrido em abril de 2023, a Requerente denota que para regularizar a seu favor o imposto indevidamente pago ao Estado em fevereiro de 2017, por conta do seu devedor, estaria perante

uma situação de mora que ultrapassaria seis anos, o que se traduz numa situação manifestamente injusta.

Esta realidade coloca os credores que têm dívidas homologadas em processo de PER numa posição manifestamente injusta, já que o ónus do IVA incorrido em operações económicas que geram incumprimento dos prazos de pagamento, deveria recair sobre o Estado e não sobre os credores.

Concluindo que uma abordagem mais justa seria a devolução do IVA ao credor pelo Estado, que assumiria a responsabilidade de recuperar o montante diretamente do devedor, fazendo jus da sua posição privilegiada em processos de liquidação de património.

A Requerente denota que não existe suporte na Lei, em particular no artigo 78.º-A e seguintes do Código do IVA, para se considerar que a homologação do PER suspende a mora das dívidas por este abrangidas e que, por conseguinte, não estamos perante créditos de cobrança duvidosa, nem de créditos incobráveis, que permitam a utilização do mecanismo do PAP.

Evidencia a Requerente que os preceitos legais previstos no Código do IVA em matéria de recuperação deste imposto associados a créditos incobráveis e/ou de cobrança duvidosa, não preveem qualquer indicação sobre quando, e de que forma, pode ser recuperado o IVA para uma situação em que se possa admitir, sem conceder, que a homologação do PER suspende a mora das dívidas por este abrangidas e que tal facto inviabiliza a recuperação do IVA mediante a utilização do mecanismo do PAP.

Neste sentido, considera a Requerente que não existe base legal que lhe permitisse, naquele período, apresentar um novo PAP para recuperar um imposto que lhe é devido por incumprimento evidente do plano de pagamentos do PER, relativo a dívidas de um devedor que atualmente está em processo de insolvência.

Entende a Requerente que uma regularização de IVA que apenas ocorreu, em setembro de 2019, após uma autorização expressa da AT, para esse efeito, não pode essa entidade pretender, em momento posterior, rever essa decisão sem considerar o direito da Requerente à regularização de IVA, enquanto credora dessa dívida, com base num entendimento que não tem previsão legal.

Face ao exposto, a Requerente conclui que:

- Caso se entenda improcederem os vícios de preterição de formalidade essencial, e vício de violação de lei supra mencionados, uma eventual decisão de reverter a decisão de deferimento do PAP para a regularização do IVA da fatura em apreço, sem conceder à Requerente o direito ao seu exercício a posteriori, constitui uma manifesta violação do direito à regularização de IVA legalmente reconhecido à Requerente no que respeita a créditos de cobrança duvidosa que cumpram os critérios legais (como é o caso).
- Razão pela qual, os atos de liquidação que constituem objeto destes autos deverão ser anulados, por erro nos pressupostos de facto e de direito, o que constitui vício de violação de lei, uma vez que não encontram sustentação legal nas normas do artigo 78.º e seguintes do Código do IVA, e em violação dos princípios da cooperação, da colaboração, da boa-fé, da segurança jurídica, e da tutela do direito à regularização de imposto pelo credor de tais créditos, por não reconhecer à Requerente o direito à recuperação do IVA cujo pagamento ao Estado lhe coube por conta do devedor faltoso.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Constitui entendimento da AT que a homologação de um PER faz cessar a mora dos créditos nele incluídos, uma vez que fica criada na esfera do credor a natural expectativa de ser ressarcido dos seus créditos.

Nesta conformidade, havendo um plano de pagamentos no âmbito de um PER (plano este devidamente homologado antes da própria submissão do PAP), entende a Requerida que os créditos em causa não são enquadráveis na alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, porque, na prática, com a homologação do acordo, houve uma extensão da data de vencimento desses créditos, nos termos e para os efeitos do n.º 3 do artigo 78.º-A do Código do IVA, não sendo, por conseguinte, enquadráveis como créditos de cobrança duvidosa.

Sobre o mesmo tema, a Requerida remeteu, a título exemplificativo para a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, referente ao Processo n.º 1083/21.5BEPRT (cuja publicação se desconhece), e a decisão proferida no CAAD no âmbito do Processo n.º 149/2020-T, tendo sido a sua fundamentação essencialmente baseada neste último acórdão.

De acordo com a factualidade já citada, decorre que, *in casu*, o plano de revitalização da B... foi aprovado por sentença de homologação proferida em 28/09/2017.

Constata-se, assim, que tendo o PAP sido submetido em 09/05/2029, a sentença homologatória do plano de recuperação ocorreu em momento anterior à mora.

Conclui a Requerida que, aquando da data da apresentação inicial do pedido de autorização prévia, por parte da Requerente (em 09/05/2029), não obstante bem saber que já existia PER homologado judicialmente em 28/09/2017 (facto que só foi do conhecimento da AT apenas aquando da apresentação do direito de audição pela B...), tais créditos não se encontravam em mora para efeitos da aplicação do artigo 78.º-A do Código do IVA, uma vez que a data do vencimento das faturas, por decisão dos credores, já havia sido alterada e judicialmente homologada.

Entende a Requerida que a decisão de homologação do PER vincula todos aqueles que intervieram no processo de revitalização, incluindo a Requerente, sendo que *“com esta moratória das dívidas concedida pelos credores foi acordado um adiamento do prazo em*

relação à data do vencimento das faturas que titulam os créditos reclamados” (cfr. Resposta da AT apresentado no âmbito do presente processo).

Com efeito, a Requerida conclui que *“estando a Reclamante vinculada ao plano de recuperação judicialmente homologado, não pode considerar-se tal crédito como de cobrança duvidosa, sendo, portanto, a pretendida regularização desprovida de suporte legal”* (cfr. Resposta da AT apresentado no âmbito do presente processo).

Ou seja, a Requerida considera que, em face da existência do PER, não se considera provado que a fatura em causa se encontrava em mora, conforme o disposto na al. a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, razão pela qual não estavam reunidos os requisitos para o direito à regularização de IVA, enquanto créditos de cobrança duvidosa, por via do decurso da mora.

Ademais, conclui que, prevendo o plano de recuperação o pagamento da dívida e não se verificando, à data da apresentação do PAP, uma situação definitiva e devidamente justificada de incobrabilidade, o crédito em causa também não podia ser considerado incobrável e, em consequência, o IVA não podia ser regularizado nas condições previstas no n.º 4 do artigo 78.º-A do Código do IVA.

Considera a Requerida que, como decorre do plano de pagamentos homologado, a data de vencimento das obrigações, ou seja, a data do vencimento dos pagamentos devidos, é a que passa a constar do plano de pagamento e, não, a que constava da factura inicialmente passada.

Adicionalmente refere que a homologação do PER tem como intuito permitir àquele que ao mesmo esteja sujeito, recuperar e, por isso mesmo, todos os créditos ali reclamados, que dentro das regras da experiência comum, estão na maioria das vezes, quase totalmente vencidos, não sejam cobrados coercivamente no imediato, mas antes e sim, que seja delineado um plano, com a cronologia dos pagamentos a efetuar, numas vezes com redução do montante do crédito, noutras, como a em apreço, sem que o valor do crédito seja reduzido, dentro do que são as datas e montantes que se prevê que venha a ser possível efetuar tais pagamentos.

A Requerida ainda afirma que “[s]e todos os credores regularizassem o IVA, independentemente da homologação do PER, tal consubstanciaria uma cobrança coerciva do montante do IVA contido nos créditos, que muito possivelmente poria em causa a recuperação da empresa” (cfr. Resposta da AT apresentado no âmbito do presente processo).

Face ao exposto conclui a Requerida que deverá ser proferida decisão que julgue improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, absolvendo-se a Requerida dos pedidos, com todas as consequências legais

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º e 11.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. DE FACTO

1.1. Factos considerados provados

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

A Requerente emitiu, em 05/01/2017, uma fatura ao sujeito passivo B..., no valor de € 60.000,00, acrescido de IVA à taxa legal em vigor à data, no montante de € 13.800, tendo a mesma, como data de vencimento, 04/02/2017.

A aludida fatura não foi paga pelo devedor até à data de vencimento de 04/02/2017, tendo o crédito ficado em mora desde essa data.

Em 28/09/2017 foi proferida sentença de homologação de um PER, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa, Juízo de Comércio de Lisboa, Juiz 3, ao qual foi atribuído o n.º .../17...T8LSB, cuja empresa a revitalizar era a B... .

No âmbito do suprarreferido processo, a aqui Requerente foi reconhecida como credora da dívida de € 73.800,00.

A sentença de homologação estabeleceu o perdão dessa dívida em 20%, no caso, correspondente ao valor total de € 14.760,00, dos quais € 2.760,00 correspondem ao valor do IVA.

Por outro lado, para os remanescentes 80% da dívida for estabelecido a seguinte forma de pagamento (cfr. Documento 4 anexo ao PPA):

(c) Pagamento da dívida da seguinte forma:

- a. 45% do valor nominal dos créditos em dívida será pago em 18 (dezoito) anos, em prestações trimestrais, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira 2 (dois) anos após o trânsito em julgado da Sentença de homologação do presente Plano de Recuperação e com carência de capital até essa data;
- b. 35% do valor nominal dos créditos em dívida será pago numa única prestação após a regularização da dívida identificada na alínea anterior;

No caso da Requerente, tal situação aplicou-se ao valor correspondente a € 59.040,00, dos quais € 11.040,00 correspondem ao valor do IVA.

Em 09/05/2019, a Requerente submeteu, ao abrigo do disposto no artigo 78.º - B, n.º 1 do Código do IVA, o PAP n.º ... para regularizar o IVA, a seu favor, no montante total de € 11.040,00.

Em 17/08/2019, a Requerente fora notificada da decisão de deferimento do PAP (cfr. Documento 5 anexo ao PPA), tendo para esse efeito procedido à regularização do respetivo IVA, a seu favor, através da inscrição no campo 40 (e respetivo anexo) da declaração periódica de setembro de 2019.

Posteriormente à homologação do plano de pagamentos, e até 26/04/2023, foi recebido pela Requerente, do devedor, a quantia total de € 10.352,46, os quais correspondem a € 8.416,00, a título de honorários, e € 1.935,82, a título de IVA.

A Requerente procedeu à regularização do valor do IVA a favor do Estado, em cumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 78.º - C do Código do IVA.

No entanto, permaneceu em dívida o montante de € 48.687,54, dos quais € 39.583,36 correspondem a honorários, e € 9.104,18 a IVA.

Após abril de 2023 não foi recebida pela Requerente qualquer prestação adicional do devedor, permanecendo em dívida o valor acima referido (cfr. Documento 6 anexo ao PPA).

Em 23 de fevereiro de 2024 a Requerente foi notificada pela AT sobre a existência de erro quanto à utilização do PAP n.º ... (cfr. Documento 7 anexo ao PPA), tendo sido posteriormente notificada da demonstração da liquidação de IVA n.º 2024 ... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024... (cfr. Documento 2 anexo ao PPA) e, bem assim, da demonstração de liquidação de juros e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024 ... (cfr. Documento 3 anexo ao PPA).

A Requerente procedeu ao pagamento do montante de € 13.363,71, que correspondem ao somatório de € 11.040,00, associado ao imposto alegadamente em falta, e de € 2.323,71, referente a juros compensatórios e de mora (cfr. Documentos 8 e 9 anexos ao PPA).

Adicionalmente, a Requerente regularizou a seu favor (no campo 40 da declaração periódica de setembro de 2024) o montante de IVA € 1.935,82, que havia já adiantado ao Estado aquando do recebimento parcial da dívida.

Em 29 de setembro de 2024 a Requerente apresentou reclamação graciosa (cfr. Documento 10 anexo ao PPA), tendo sido notificada do seu indeferimento em 10 de dezembro de 2024 (cfr. Documento 1 anexo ao PPA).

1.2. Factos considerados não provados

Não se provou que a Requerente não tenha sido notificada “[a]través de ofício, com data de 08 de novembro de 2024, foi a Reclamante notificada do projeto de decisão, e convidada a exercer o seu direito de participação nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT”.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

1.3. Fundamentação da fixação 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 (conforme 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, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis

da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

2. DE DIREITO

A título prévio, importa notar que, uma vez que a Requerente não comprovou o alegado facto de não ter sido notificada *“do projeto de decisão, e convidada a exercer o seu direito de participação nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT”*, não é possível ao presente Tribunal aferir, ou não, da preterição de formalidade essencial do processo de decisão da reclamação graciosa, por falta de audição prévia dos interessados e, consequentemente, do alegado vício de forma do ato do procedimento tributário.

Posto isto, deverá determinar-se se procede, ou não, a fundamentação da Requerente quanto ao facto de os atos tributários, que constituem objeto destes autos, padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito, o que constitui vício de violação de lei, por terem sido emitidos sem base legal – designadamente, por não encontrarem sustentação nas normas do artigo 78.º e seguintes do Código do IVA – e em violação dos princípios da cooperação, da colaboração, da boa-fé, da segurança jurídica, e da tutela do direito à regularização de imposto pelo credor, por não se reconhecer à Requerente o direito à recuperação do IVA cujo pagamento ao Estado lhe coube por conta do devedor faltoso.

Para se proceder à análise dos factos controvertidos será necessário fazer um breve enquadramento legal à data em vigor dos factos, relativamente ao regime da recuperação do IVA dos créditos de cobrança duvidosa.

De acordo com este regime, os sujeitos passivos podem regularizar o IVA nas condições estabelecidas no n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA e desde que também não se encontrem excluídos pelos n.ºs 6 ou 7 do artigo 78.º-A do CIVA.

Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, com a redação vigente à data dos fatos provados nestes autos, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado desde que verificados, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) o crédito esteja em mora há mais de 24 meses (atualmente, há mais de 12 meses) desde a data do respetivo vencimento, (ii) existam provas objetivas de imparidade e (iii) tenham sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

De notar que o risco de incobrabilidade aqui referido não é um risco de incobrabilidade definitiva, mas antes um risco no atraso do pagamento verificado num determinado período, i.e., o período de mora, que o legislador ficcionou de 24 meses (à data dos factos controvertidos) – tendo, entretanto, reduzido esse prazo para 12 meses, certamente não com o intuito de prejudicar os credores elegíveis para recuperarem o IVA de créditos em mora, mas outrossim para permitir o exercício do direito à recuperação do IVA de créditos de cobrança duvidosa após um período de mora mais reduzido. Pois, só assim se compreende que existam outros critérios associados a um risco de incobrabilidade definitiva que qualificam os créditos como “créditos incobráveis” e cuja disciplina para efeitos de recuperação do IVA se encontra prevista no n.º 4 do artigo 78.º-A do Código do IVA. Ora, é de denotar que esses critérios – e.g., encerramento do processo por insuficiência de bens, planos de insolvência ou PER que prevejam o não pagamento definitivo do crédito – serão apenas elegíveis se ocorrerem em momento anterior ao da cobrança duvidosa, i.e., em momento anterior ao fim do período da mora, precisamente porque o risco de incobrabilidade definitiva elimina o grau de incerteza da recuperação do crédito, o qual será superior no caso da cobrança duvidosa, facto que, ainda assim, não compromete a recuperação do IVA, desde que o risco de cobrança duvidosa ocorra mediante a verificação do período da mora e demais condições previstas, com relevância para o caso em apreço, na alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA.

Neste sentido, acompanha-se a Requerente quando no PPA refere o seguinte:

“63. O regime dos créditos incobráveis está assente num critério de incobrabilidade definitiva, enquanto que os créditos de cobrança duvidosa são justificados pela mera existência de uma situação de mora.

64. Trata-se de mora no pagamento que tem como objetivo lidar com situações de atraso no pagamento, independentemente de o credor vir, no futuro, a ser completamente ressarcido do montante devido, ou seja, este regime visa proteger o credor, que está legalmente obrigado a cobrar o imposto em nome do Estado, assegurando que o impacto da mora no pagamento não lhe cause prejuízo imediato”.

Relativamente ao momento em que se considera que ocorre a data de vencimento do crédito, o n.º 3 do artigo 78.º-A do Código do IVA dispõe que: *“considera-se que o vencimento do crédito ocorre na data prevista no contrato celebrado entre o sujeito passivo e o adquirente ou, na ausência de prazo certo, após a interpelação prevista no artigo 805.º do Código Civil, não sendo oponível pelo adquirente à Autoridade Tributária e Aduaneira o incumprimento dos termos e demais condições acordadas com o sujeito passivo”.*

Quanto este aspeto a AT já esclareceu na Informação Vinculativa n.º 12529, de 24/01/2018, que *“relativamente ao momento em que se considera que ocorre a data de vencimento do crédito nos casos identificados pela ora requerente, refira-se que tal matéria é regulada pela lei civil, se bem que, para efeitos de IVA, a data relevante é a data de vencimento que consta da fatura emitida pelo fornecedor do bem e/ou serviço ao seu cliente, ou, na falta da referida indicação, após a interpelação, nos termos do art. 805.º do CC”.*

Ora, este entendimento é consentâneo com a posição da AT vertida na Informação Vinculativa n.º 14029, de 12/07/2018, a qual atribuiu a segurança jurídica necessária para que a Requerente, no caso dos presentes autos, tenha avançado com a recuperação do IVA, mediante a submissão do PAP n.º ... e cumprimento dos demais procedimentos associados. Posição esta que também reconhecida pela Requerida aquando do deferimento do PAP n.º ..., não lhe assistindo razões legalmente válidas – na perspetiva do presente Tribunal – para corrigir a recuperação do IVA anteriormente efetivada pela Requerente e por si autorizada nos termos da Lei em vigor.

Adicionalmente, importa ainda notar que, na referida Informação Vinculativa (n.º 14029), a AT reconheceu o direito dos sujeitos passivos de submeterem um PAP quanto a dívidas pendentes, ainda que exista um plano prestacional acordado no âmbito de um PER que cubra tais dívidas, no compromisso de que, “(...) *em caso de recuperação total ou parcial dos créditos, de acordo com o previsto no n.º 3 do artigo 78.º-C do CIVA, os sujeitos passivos que hajam procedido anteriormente à dedução do imposto associado a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis devem entregar o imposto correspondente ao montante recuperado*”.

Ora, este mecanismo previsto no n.º 3 do artigo 78.º-C do Código do IVA só faz sentido precisamente porque no caso de créditos de cobrança duvidosa não se exige um risco de incobrabilidade definitivo, e face a uma regularização da dívida, a mesma deverá determinar a devolução do IVA anteriormente recuperado ao abrigo deste regime, i.e., o regime de recuperação do IVA de créditos de cobrança duvidosa.

Por outro lado, com referência ao acórdão do Tribunal Arbitral no âmbito do processo n.º 149/2020-T, o qual serviu de fundamentação da posição da Requerida, concorda-se com a observação de que a letra da Lei fundamenta a posição da AT (ver ponto 32 do acórdão) – que, naquele caso, tinha reconhecido os créditos como sendo de cobrança duvidosa, autorizando a respetiva regularização na sequência do PAP submetido pelo credor – no sentido da recuperabilidade do IVA após verificar-se o prazo de mora previsto no artigo 78.º-A, n.º 1, alínea a) do Código do IVA, sem prejuízo da homologação de PER ter ocorrido em data anterior ao período de conclusão da mora.

Por outro lado, ainda que se admita que quando exista prova de cumprimento do PER homologado tal facto deva ser tido em consideração quanto à avaliação da expectativa de recebimento do crédito (tal como é referido no ponto 32 do acórdão) – o que nem sequer sucede no caso dos presentes autos, uma vez que, após abril de 2023, ou seja, antes de a Requerente ter sido notificada sobre a existência de erro quanto à utilização do PAP n.º ..., o devedor deixou de efetuar qualquer pagamento, incumprindo o PER –, não se pode concordar com a seguinte conclusão elaborada no Acórdão *supra* referido:

“Se após a homologação judicial do acordo de revitalização é possível a regularização do IVA por parte do credor fica aberta a possibilidade deste atenuar as restrições resultantes do PER, bastando para tal proceder imediatamente à regularização do IVA. Isso equivale a um favorecimento desse credor com desrespeito pelas finalidades do PER.

Acresce que, nesse caso, a Requerente efetuará um duplo pagamento do IVA, por um lado, ao credor nos termos do plano de recuperação judicialmente homologado e, por outro lado, ao Estado na sequência do deferimento pela AT do pedido de autorização prévia do credor, sem prejuízo da possibilidade de regularizar, mais tarde, a seu favor o imposto correspondente. Nesta situação o deferimento do pedido de autorização prévia da regularização de créditos considerados de cobrança duvidosa, com fundamento no disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, poderia contribuir para inviabilizar a execução do plano de revitalização ao qual está vinculado o credor ou, pelo menos, causar um prejuízo para a recuperação do devedor comprometendo o esforço de revitalização acordado no âmbito do PER”.

No processo acima referido, o devedor nunca incorreria num duplo pagamento do IVA que pudesse culminar na inviabilização de um plano homologado que vincula os credores, desde logo, porque o devedor deduziu IVA que financeiramente nunca suportou, transferindo esse custo para a esfera do credor.

Na verdade, nas circunstâncias ora controvertidas, permitir que o devedor possa manter o direito à dedução do IVA, determinando, assim, a manutenção do custo deste imposto na esfera do credor, é atentatório do princípio da neutralidade do IVA, na medida em que condiciona este último, sem suporte legalmente previsto no Código do IVA, a pagar, durante anos, imposto que não conseguiu recuperar, situação essa que se traduz num pré-financiamento do Estado que onera significativamente o credor. Ora, esta situação é indubitavelmente atentatória do princípio da neutralidade do IVA.

Com efeito, o PER foi introduzido no Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), pela Lei n.º 16/2012 de 20.04, com a seguinte finalidade patenteada no n.º 1 do artigo 17.º-A: *“O processo especial de revitalização destina-se a permitir à empresa que,*

comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização”.

Ora, a devolução ao Estado de um imposto que nunca foi efetivamente suportado não pode ser enquadrada como um fator inviabilizador da recuperação da empresa em PER, pois esse valor, não obstante ter sido deduzido, com base em fatura legalmente emitida e, presume-se, que referente a despesas afetas ao exercício da atividade do devedor, não foi por este suportado. Naturalmente que não está em causa o exercício de dedução do IVA pelo devedor que, de acordo com o regime geral aplicável ao caso controvertido, terá sido efetuado com base num documento legalmente emitido e – presume-se – com referência a uma despesa elegível para efeitos de dedução.

O que está antes em causa é o princípio ínsito no artigo 90.º, n.º 1 da Diretiva IVA, *“que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável do IVA e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que, depois de efetuada uma transação, este não receba uma parte ou a totalidade da contraprestação. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contraprestação efetivamente recebida e que tem por corolário que a autoridade tributária não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao que o sujeito passivo recebeu (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 29 e jurisprudência referida)”* – cfr. acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia proferido no âmbito do processo no processo C-756/19, *Ramada Storax, SA contra Autoridade Tributária e Aduaneira*.

Na senda do acórdão acima referido: *“33 É certo que o artigo 90.º, n.º 2, dessa diretiva autoriza os Estados-Membros a derrogar a essa regra em caso de não pagamento total ou parcial do preço da operação. Assim, quando o Estado-Membro em causa tiver decidido*

aplicar essa derrogação, os sujeitos passivos não podem invocar, ao abrigo do n.º 1 desse artigo, um direito à redução do valor tributável do IVA (v. Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 23).

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

*35 Por conseguinte, a referida faculdade de derrogação visa apenas permitir aos Estados-Membros combater a incerteza associada à cobrança dos montantes devidos e não regula a questão de saber se uma redução do valor tributável do IVA pode não ser efetuada em caso de não pagamento definitivo (Despacho de 24 de outubro de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 22 e jurisprudência referida)”.
Neste contexto, importa notar as seguintes Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott no*

Processo C-246/16 (Enzo Di Maura contra Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Siracusa) a propósito da aplicação do princípio da neutralidade fiscal na interpretação do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA: “o princípio da neutralidade visa libertar por princípio o empresário, enquanto cobrador de impostos por conta do Estado, do ónus final do IVA, desde que a própria atividade empresarial se destine à realização de operações (por princípio) sujeitas a imposto. 43. No entanto, se a empresa que realiza a prestação estiver obrigada, por razões de técnica fiscal, a pagar durante anos IVA que não conseguiu recuperar, este pré-financiamento onera significativamente a empresa. Neste caso, já não se pode falar de uma neutralidade completa do IVA”.

Posto isto, não se pode concordar com o entendimento da Requerida, de acordo com qual a homologação de um PER faz cessar a mora dos créditos nele incluídos, uma vez que fica criada na esfera do credor a natural expectativa de ser ressarcido dos seus créditos e que, consequentemente, a aceitação do PAP, que permite ao credor regularizar o IVA não pago pelo devedor, mas antecipado ao Estado, é vista como contrária aos princípios subjacentes a um

PER, na medida em que este processo visa auxiliar a empresa devedora na sua recuperação, não devendo ser onerada adicionalmente com a regularização do IVA que deduziu (mas não pagou ao credor).

Ora, o facto de ficar criada na esfera do credor a expectativa de vir ser ressarcido dos seus créditos não elimina a existência da dívida nem o risco do seu não pagamento, não havendo lugar a suspensão da mora de 24 meses (à data prevista pelo Código do IVA) contada desde a data de vencimento inicialmente estipulada.

Tal interpretação não encontra sustentação legal na lei fiscal nem no regime específico de regularização de IVA dos créditos de cobrança duvidosa, previsto nos artigos 78.º e seguintes do Código do IVA, pois nenhuma das normas previstas nos aludidos artigos permite defender que a existência de um PER suspende os efeitos da mora de dívidas, no que respeita ao direito de regularização de IVA, pelo credor, de créditos de cobrança duvidosa.

A existência de um PER não deve suspender a contagem da mora para efeitos da recuperação do IVA dos créditos de cobrança duvidosa, uma vez que tal consequência não tem suporte normativo no Código do IVA, nem se adequa ao mecanismo previsto nos artigos 78.º e seguintes deste Código.

Consequentemente, se conclui que a AT incorre em erro dos pressupostos de facto e de direito na análise ao caso em apreço.

Assim, e em face do supra exposto, considera-se que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa bem como das liquidações de IVA, ora em causa, são ilegais por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação das mesmas, com as demais legais consequências.

Neste sentido, deverá repor-se o deferimento do PAPº ..., com as consequências que legalmente advêm desse facto, de entre as quais se salienta a obrigação de a Requerente repor o valor do IVA de € 1.935,82, que já havia regularizado a favor do Estado aquando do seu recebimento pela Requerente, em cumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 78.º- C do Código do IVA

(mas que terá regularizado a seu favor aquando do pagamento da liquidação adicional de IVA n.º 2024 ...).

Por fim, assiste à Requerente o direito a juros indemnizatórios – o qual foi peticionado no PPA –, nos termos dos artigos 43.º da LGT.

Com efeito, a AT incorreu em erro nos pressupostos de facto e de direito que fundamentaram a emissão das liquidações adicionais ora em causa, determinando uma cobrança indevida de imposto. Tal erro imputável à AT confere ao contribuinte o direito à reposição integral da legalidade e à correspondente reparação pelos prejuízos causados pela indevida privação de disponibilidade do montante pago, o que se concretiza através da atribuição de juros indemnizatórios.

Estes juros destinam-se a restabelecer o equilíbrio patrimonial violado pela atuação injustificada da AT. O seu reconhecimento traduz, portanto, a aplicação dos princípios da boa administração, da justiça e da tutela da confiança, que impõem que o contribuinte não suporte as consequências financeiras de atos ilegais da própria AT. Assim, uma vez anuladas as liquidações impugnadas, deve a AT proceder à restituição dos montantes pagos em excesso, acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar o pedido de pronúncia arbitral procedente e:

- (i) Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- (ii) Anular os actos de liquidação adicional de IVA n.º 2024..., e correspondentes liquidações de juros compensatórios n.º 2024 – ... e de mora n.º 2024 –...;
- (iii) Julgar procedente o pedido de restituição do imposto e juros compensatórios pagos, bem como o pedido de pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT, calculados desde o pagamento até à emissão da respetiva nota de crédito.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 13.363,71, nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida, em face do decaimento, uma vez que o pedido integralmente procedente, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e n.º 5 do artigo 4.º, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 07 de novembro de 2025,

Tribunal Arbitral Singular,

Ana Luísa Ferreira Cabral Basto