

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 371/2025-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado – Artigos 78.º e 90.º do Código do IVA – direito à regularização, a favor da Requerente, do IVA refletido em notas de crédito emitidas a clientes finais e a sujeitos passivos sem direito à dedução do IVA.

SUMÁRIO:

A norma prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA configura-se como uma norma especial anti abuso que tem por objetivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor o imposto inicialmente deduzido pelo adquirente sem que este proceda à correção do correspondente valor a favor do Estado, pelo que devem ser respeitados os seus pressupostos de aplicação, nomeadamente, a existência de abuso e a aplicação proporcional da mesma por parte da Administração Tributária.

I. Relatório

A..., S.A., com sede na ..., n.º ..., ...-... Lisboa, titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ... (doravante “Requerente”), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 97.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL com vista à apreciação da legalidade das autoliquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) plasmadas nas declarações periódicas de IVA n.ºs ..., ..., ..., ... e...,

referentes aos períodos compreendidos entre agosto e dezembro de 2022, e, bem assim, da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... que sobre aqueles atos tributários recaiu, solicitando ainda o reconhecimento do direito à percepção de juros indemnizatórios com fundamento em erro imputável aos serviços da Administração Tributária, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

a) Tramitação

1. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Requerida.
2. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que as ora signatárias foram nomeadas pelo CAAD em 5 de junho de 2025.
3. As partes, devidamente notificadas, não manifestaram intenção de o recusar, tendo o Tribunal ficado constituído em 26 de junho de 2025.
4. A Requerente arrolou testemunhas e juntou à petição diversos documentos.
5. Tendo este Tribunal exarado despacho, a 28 de junho de 2025, a notificar o dirigente máximo do Serviço da Autoridade Tributária (“AT” ou “Requerida”) para no prazo de 30 dias apresentar Resposta, veio esta entidade apresentar Resposta a 18 de setembro de 2025.
6. Em 20 de outubro de 2025, este Tribunal veio fixar o dia 26 de novembro de 2025 pelas 14h nas instalações do CAAD em Lisboa, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como a inquirição de testemunhas.
7. Em 5 de novembro de 2025, a Requerente solicitou a substituição da testemunha B... pela testemunha C..., tendo este Tribunal aceite o pedido em 6 de novembro de 2025.
8. Em 26 de novembro de 2025, ocorreu a inquirição de testemunhas, tendo sido ouvidas as testemunhas D..., do Departamento de Fiscalidade da Requerente, e C..., responsável pela equipa de IVA e impostos indiretos da Requerente. Nesta reunião o Tribunal

notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida começará a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente ou do termo do prazo a esta concedido. O Tribunal determinou ainda a prorrogação do prazo de prolação da decisão por dois meses, a contar do término daquele. O Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18.º n.º 2.º do RJAT, designou o dia 26-02-2026 para o efeito de prolação da decisão arbitral.

9. Em 12 de dezembro de 2025, veio a Requerente juntar as suas alegações.
10. Em 13 de janeiro de 2026, veio a Requerida juntar as suas alegações.

b) O litígio

11. Estando em causa, essencialmente, a aplicação do disposto no n.º5 do artigo 78.º do Código do IVA, alega a Requerente, resumidamente, que, uma vez que resulta provado que os adquirentes dos serviços a que se referem as notas de crédito não são sujeitos passivos de IVA – ou sendo-o, não têm direito à dedução –, não se impõe o cumprimento da formalidade elencada no aludido artigo, tendo a Requerente direito à regularização a seu favor do imposto.

Como alega no PPA, “24. (...) *sempre que a Requerente não procede à regularização do IVA a seu favor, é ela quem suporta o encargo inerente a esse imposto, uma vez que o cliente aufere o benefício do crédito, tipicamente por via de compensação das faturas que se encontram por liquidar – ou, como supra se referiu, através de reembolso direto –, mas à Requerente não é concedido o benefício de regularizar a seu favor o IVA contido no crédito concedido.*

25.º Não obstante o procedimento cauteloso descrito nos artigos 7.º a 18.º supra, entende a Requerente que tem direito à regularização do IVA mencionado nas notas de crédito cujo destinatário não é sujeito passivo de IVA e não pôde, nessa medida, deduzir (a priori) nem regularizar (a posteriori) esse imposto.

26.º Atendendo aos números de identificação fiscal indicados nas notas de crédito

emitidas entre agosto e dezembro de 2022, a Requerente elaborou uma lista de todos os adquirentes de serviços que eram pessoas singulares, tendo requerido à Direção de Serviços de Registo de Contribuintes a passagem de certidão que corroborasse que os mesmos não assumiam, à data da prestação dos serviços, a qualidade de sujeitos passivos de IVA – cfr. cópia do pedido de passagem de certidão, junta como documento n.º 5.

27.º Até à presente data, a Requerente não recebeu qualquer resposta por parte da Administração Tributária.

28.º Confrontada com tal ausência de resposta, a Requerente, recorrendo à inteligência artificial e a bases de dados públicas, procurou identificar todas as eventuais situações em que as pessoas singulares a quem emitiu faturas – e, posteriormente, notas de crédito –, não eram sujeitos passivos de IVA enquadrados no regime geral.

29.º Em resultado dessas diligências, a Requerente constatou que, de entre os 101.438 clientes a quem emitiu notas de crédito no período em referência: (i) 54.681 eram (e são) particulares; (ii) 25.239 foram, no passado, sujeitos passivos de IVA, tendo cessado atividade antes de agosto de 2022; (iii) 9.888 são sujeitos passivos isentos nos termos do artigo 53.º do CIVA; e (iv) 1.184 são sujeitos passivos isentos nos termos do artigo 9.º do CIVA – cfr. cópia da listagem com a referida informação, junta como documento n.º 6.

30.º Em síntese, de entre os 101.438 clientes acima indicados, 90.992 não podem ter deduzido (ou regularizado a seu favor) o IVA plasmado nas notas de crédito emitidas pela Requerente.

31.º A Requerente não dispõe de qualquer outro meio para obter a informação do enquadramento em sede de IVA dos clientes, sendo certo que a não prestação de informações por parte da Administração Tributária – seja por recusa, seja por omissão – não pode impedir o exercício do direito à regularização de imposto por parte da Requerente.

32.º Assim, de entre as notas de crédito emitidas pela Requerente no período em referência aos 90.992 clientes acima mencionados, todas incluem IVA que, em virtude das características dos adquirentes dos serviços, não pode por estes ter sido deduzido

ou regularizado – cfr. cópia da listagem das notas de crédito cujos destinatários eram clientes finais ou sujeitos passivos isentos de IVA, junta como documento n.º 7.

33.º O montante de IVA plasmado nessas 115.384 notas de crédito perfaz um montante de imposto de 509.653,06 EUR a regularizar a favor da Requerente – cfr. documento n.º 7.

(...)

51.º Assim, os destinatários das notas de crédito, ou não chegaram sequer a suportar o IVA – porque não pagaram a fatura antes da mesma ser anulada via nota de crédito – ou, tendo-o feito, são sempre ressarcidos do valor do IVA que suportaram em excesso, tornando-se o imposto cuja regularização ora se peticiona um custo da Requerente.

52.º Já no que respeita à obrigação de detenção de prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação da fatura mediante a emissão de nota de crédito, entende a Requerente não ter a mesma aplicação na situação sub judice.

53.º Com efeito, tal obrigação deve ser interpretada no quadro dos motivos que presidiram à sua consagração legal – em concreto, deve ser interpretada e aplicada à luz da necessidade de garantir que o IVA mencionado nas notas de crédito a regularizar pelo sujeito passivo a seu favor é de igual modo regularizado, a favor do Estado, pelo adquirente do serviço.

54.º Neste contexto, e uma vez que os adquirentes dos serviços a que se referem as notas de crédito não são sujeitos passivos de IVA – ou sendo-o, não têm direito à dedução –, não se impõe o cumprimento da formalidade elencada no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA, tendo a Requerente direito à regularização a seu favor desse imposto, como infra melhor se demonstrará.”

(...)

78.º Aliás, tendo a Requerente identificado, através de inteligência artificial e bases de dados públicas, o conjunto de clientes que não podiam deduzir o imposto plasmado nas notas de crédito, e dispondo a Administração Tributária de meios para corroborar esta informação, verificou-se a inversão do ónus da prova desse facto, nos termos do artigo 74.º, n.º 2, da LGT, o que desde já se invoca para os devidos efeitos legais.”

A seu favor cita abundante jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) que determina que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo, impondo-se uma obrigação de retificação do valor tributável das operações sempre que se efetue um ajuste da contraprestação ou preço pagos, ditando que o imposto a entregar ao Estado tenha uma correspondência efetiva com o verdadeiro valor da transmissão de bens/prestação de serviços.

Invoca ainda a jurisprudência do TJUE que determina que as medidas adotadas para evitar fraudes ou evasões fiscais só podem, em princípio, derrogar as regras relativas ao valor tributável do IVA na medida do estritamente necessário à prossecução desse objetivo específico, assumindo-se o direito à regularização do IVA liquidado em excesso como essencial para garantia da neutralidade do imposto, impondo-se, por isso, que a restrição desse direito se cinja ao estritamente necessário para garantir a cobrança efetiva do imposto, nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA.

Cita ainda jurisprudência arbitral, bem como do Tribunal Central Administrativo Sul.

12. Nas suas alegações a Requerente veio, no essencial, reproduzir a matéria de facto e os argumentos constantes do PPA.
13. A AT, por sua vez, na sua Resposta, vem dar por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, toda a argumentação patente, designadamente na informação n.º 139-ISC/2024, de 30/12/2024 (cf., PROCESSO ADMINISTRATIVO que se junta).

Como salienta, as regras que disciplinam o regime da regularização das deduções do imposto é matéria que compete aos Estados membros. Assim, prossegue:

“36.º Note-se que, tais regularizações não constituem uma obrigatoriedade, antes assumindo uma mera faculdade concedida aos sujeitos passivos.

37.º Sendo que, o exercício pleno dessa prerrogativa encontra-se condicionado pela verificação da prerrogativa imposta pelo n.º 5 do mesmo artigo, o qual prevê: “Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este

tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução.”

38.º Por sua vez, o n.º 4 daquele artigo estabelece que: O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efetuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo, a dedução efetuada.

39.º A conjugação destas três normas assume um caráter de complementaridade entre si, salvaguardando o respeito pelo princípio da neutralidade em que assenta o funcionamento do IVA, e ajudam-nos na respetiva tarefa interpretativa.

40.º Com efeito, face ao teor explícito da letra da lei, não procede a posição refletida no ppa e que conduz a Requerente a concluir que “... uma vez que os adquirentes dos serviços a que se referem as notas de crédito não são sujeitos passivos de IVA – ou sendo-o, não têm direito à dedução –, não se impõe o cumprimento da formalidade elencada no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA, tendo a Requerente direito à regularização a seu favor desse imposto, como infra melhor se demonstrará.” (cf. articulado 54.º do ppa).

41.º Dito de outra forma, a Requerente fundamenta todo o seu percurso argumentativo na aplicação dos requisitos previstos nesta norma apenas àqueles que são sujeitos passivos, não tendo tal interpretação correspondência com a lei.

(...)

50.º Aqui chegados, cumpre questionar, se o facto de o adquirente ou destinatário da nota de crédito não ser sujeito passivo de IVA ou, sendo-o, não ter direito à dedução do respetivo imposto, poderá legitimar o afastamento das exigências impostas pelo legislador ao consagrar a norma anti-abuso constante do nº 5 do artigo 78º do CIVA, sendo este o nosso thema decidendum.

51.º *Antes de mais, cumpre recordar que estamos perante um requisito legal de natureza formal, do qual depende o exercício do direito à dedução do IVA (regularização), não tendo o legislador diferenciado a circunstância de o adquirente ser (ou não) sujeito passivo ou ter (ou não) direito à dedução.”*

(...)

58.º *Concluindo assim que: A melhor interpretação da norma do artigo 78.º, n.º 5 do CIVA exige efetivamente que para que o emitente da nota de crédito dirigida ao seu cliente, tenha direito à regularização do IVA, é sempre necessária comprovação de que o cliente e adquirente, seja qual for a sua natureza para efeitos de IVA (i.e., sujeito passivo ou consumidor final), tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.*

(...)

63.º *Em suma, na linha da jurisprudência citada, temos de concluir que a melhor interpretação da norma constante do artigo 78.º, n.º 5 do CIVA exige efetivamente que para que o emitente da nota de crédito tenha direito à regularização do IVA, é sempre necessária comprovação de que o cliente e adquirente, seja qual for a sua natureza para efeitos de IVA (sujeito passivo ou consumidor final), tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.*

64.º *E tal exigência mostra-se consentânea com as exigências impostas pelos princípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, pelas razões que acabamos de expor.*

65.º *Por último, e ainda a propósito do enriquecimento sem causa, importa ainda mencionar que não obstante a Requerente alegar que o mesmo não existiu, não fez prova do alegado como lhe competia.”*

Estriba-se essencialmente a AT na Decisão Arbitral emitida no Proc. n.º 368/2023-T e jurisprudência nele citada.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, defende a AT que as autoliquidações em causa não provêm de qualquer erro dos serviços, mas decorre diretamente da aplicação da lei.

Nas suas alegações veio, no essencial, reproduzir os factos e fundamentos vindos de expor.

II. Saneamento

1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
2. O objeto principal do processo reporta-se a uma matéria da competência dos tribunais arbitrais, razão pela qual se verifica a competência deste tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
3. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas 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).
4. O processo não enferma de nulidades.

III. Questões decidendas

Conforme vimos, a questão decidenda consiste fundamentalmente em determinar se, como pretende Requerente no seu PPA, se verificam os pressupostos necessários para que seja declarada a ilegalidade das autoliquidações de IVA plasmadas nas declarações periódicas de IVA n.ºs ..., ..., ..., ... e ..., referentes aos períodos compreendidos entre agosto e dezembro de 2022, bem como da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... – cfr. cópias dos atos tributários e decisório em referência, juntas como documentos n.os 1 e 2 ao PPA.

Em suma, está em causa analisar o direito à regularização, a favor da Requerente, do IVA refletido em notas de crédito emitidas a clientes finais e a sujeitos passivos sem direito à

dedução do IVA, importando aferir o incumprimento do requisito legal, de natureza formal, exigido no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, pela total falta de posse de prova de que os adquirentes tomaram conhecimento da retificação ou de que foram reembolsados do imposto.

IV. Prova

1. Factos provados

Em face das posições das partes expressas nos articulados, bem como dos documentos integrantes do processo administrativo e do depoimento das testemunhas, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima que se dedica, a título principal, à conceção, construção, gestão e exploração de redes e infraestruturas de comunicações eletrónicas, à prestação de serviços de comunicações eletrónicas, de serviços de transporte e difusão de sinal de telecomunicações e à atividade de televisão – facto não controvertido.
- b) A Requerente é sujeito passivo de IVA, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal – facto não controvertido.
- c) No que respeita à prestação de serviços de comunicações eletrónicas, a Requerente presta serviços tanto a sujeitos passivos de IVA, como a particulares, sendo todas essas operações tituladas por faturas – facto não controvertido e prova testemunhal.
- d) Se, posteriormente à emissão de uma fatura, o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente forem alterados por qualquer motivo – designadamente, se for anulada a operação ou reduzido o seu valor em virtude da atribuição de desconto –, a Requerente procede à emissão de uma nota de crédito, efetuando a regularização do correspondente IVA – cfr. cópias de notas de crédito, juntas como documento n.º 3 junto ao PPA e prova testemunhal.

- e) Uma vez emitidas as notas de crédito, a Requerente remete-as, através de correio, aos respetivos destinatários, solicitando a sua assinatura (e, quando o adquirente seja uma empresa, a aposição de carimbo), bem como a subsequente devolução – cfr. documento n.º 3 junto ao PPA e prova testemunhal.
- f) No caso de faturas emitidas em papel, as notas de crédito são enviadas para os destinatários por correio postal registado com ou sem aviso de receção consoante o IVA a recuperar exceda ou não 4 EUR – facto não controvertido; prova testemunhal.
- g) No caso de faturas enviadas por Intercâmbio Eletrónico de Dados (“EDI”), as notas de crédito são enviadas por EDI - – facto não controvertido e prova testemunhal.
- h) Nas situações em que o IVA assume valores mais significativos, a Requerente envia as notas de crédito, acompanhadas de uma carta solicitando a respetiva devolução, por correio registado com aviso de receção – cfr. cópia de minuta de carta remetida aos adquirentes dos serviços, que se junta como documento n.º 4 junto ao PPA e prova testemunhal.
- i) Na ausência de resposta dos clientes, a Requerente enceta novas tentativas de contacto, reforçando os seus pedidos de devolução das notas de crédito através de e-mail, mensagem escrita (“SMS”) ou novo envio por correio postal registado com aviso de receção e, no caso de clientes com quem mantém relações mais próximas, contacto telefónico – facto não controvertido e prova testemunhal.
- j) O valor total da nota de crédito – base tributável e IVA retificados – é registado a crédito na conta do cliente, ficando disponível para deduzir ao valor a pagar relativamente a faturas por liquidar ou a faturas a emitir subsequentemente - facto não controvertido e prova testemunhal.
- k) Nas situações em que a nota de crédito foi emitida antes do pagamento da fatura anulada, existe uma compensação direta entre os documentos, não sendo o valor do IVA desembolsado pelo adquirente - facto não controvertido e prova testemunhal.
- l) Nas situações em que a nota de crédito foi emitida após o pagamento da fatura anulada, o montante anulado (base tributável e IVA retificados) é reembolsado diretamente ao cliente - facto não controvertido e prova testemunhal.

- m) Noutras situações ainda, tal montante – base tributável e IVA retificados – é reembolsado diretamente ao cliente- facto não controvertido e prova testemunhal.
- n) O valor da base tributável retificada é registado a débito na conta de proveitos- facto não controvertido e prova testemunhal.
- o) O IVA contido nas notas de crédito é registado, ao longo do mês, na rubrica contabilística de gastos «#6812000000 – Outros gastos-Impostos-Impostos indiretos» do seguinte modo: • O valor do IVA relativo a notas de crédito cujo comprovativo tenha sido recebido é transferido para a conta «#2434000000 – EOEP-IVA-IVA-Regularizações»; e • O valor do IVA das restantes notas de crédito é transferido para a conta de ativo «#2771000000 – Outros devedores», sendo este movimento revertido no início do mês seguinte- facto não controvertido e prova testemunhal.
- p) Caso sejam recebidos, em meses subsequentes, os comprovativos que permitem a regularização do IVA, nessa altura é efetuada a transferência do valor do imposto da conta «#6812000000 - Outros gastos Impostos-Impostos indiretos» para a conta «#2434000000 – EOEP-IVA-IVA-Regularizações»- facto não controvertido e prova testemunhal.
- q) Tendo por referência o período de agosto de 2022 a dezembro de 2022, a Requerente inscreveu, no campo 40 das respetivas declarações periódicas, o IVA mencionado em notas de crédito cujas evidências de que os destinatários tomaram conhecimento da regularização foram recebidas nestes períodos - facto não controvertido e prova testemunhal.
- r) Alguns dos destinatários das notas de crédito não deram qualquer resposta à Requerente. – facto não controvertido e prova testemunhal.
- s) A totalidade do IVA mencionado em notas de crédito que aguardam a recolha de evidência que ateste que os adquirentes dos serviços tomaram conhecimento da regularização é refletida na conta do ativo «#2771000000 – Outros devedores», sendo o IVA progressivamente registado em gastos do exercício - facto não controvertido e prova testemunhal.

- t) Partindo dos números de identificação fiscal indicados nas notas de crédito emitidas entre agosto e dezembro de 2022, a Requerente elaborou uma lista de todos os adquirentes de serviços que eram pessoas singulares, tendo requerido à Direção de Serviços de Registo de Contribuintes a passagem de certidão que corroborasse que os mesmos não assumiam, à data da prestação dos serviços, a qualidade de sujeitos passivos de IVA – facto não controvertido, cópia do pedido de passagem de certidão, junta como documento n.º 5 ao PPA e prova testemunhal.
- u) Até à presente data, a Requerente não recebeu qualquer resposta por parte da Administração Tributária – facto não controvertido.
- v) A Requerente constatou que, de entre os 101.438 clientes a quem emitiu notas de crédito entre agosto e dezembro de 2022: (i) 54.681 eram (e são) particulares; (ii) 25.239 foram, no passado, sujeitos passivos de IVA, tendo cessado atividade antes de agosto de 2022; (iii) 9.888 são sujeitos passivos isentos nos termos do artigo 53.º do CIVA; e (iv) 1.184 são sujeitos passivos isentos nos termos do artigo 9.º do CIVA – facto não controvertido e documento n.º 6 junto com o PPA.
- w) Se os clientes continuarem sem responder e sem devolver as notas de crédito assinadas, a Requerente não consegue regularizar o IVA a seu favor, suportando, a final, o encargo do imposto – facto não controvertido e prova testemunhal.
- x) A 3 de outubro de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa, em sede da qual peticionou (i) a anulação parcial dos atos tributários *sub judice* e, concomitantemente, (ii) a regularização a seu favor do IVA entregue em excesso, no montante global de 509.653,06 EUR – cfr. cópia da reclamação graciosa, junta como documento n.º 8 ao PPA.
- y) A 9 de dezembro de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, tendo a Administração Tributária invocado o seguinte: «*Na linha da jurisprudência citada, temos de concluir que a melhor interpretação da norma constante do artigo 78.º, n.º 5, do CIVA exige efetivamente que para que o emitente da nota de crédito tenha direito à regularização do IVA, é sempre necessária comprovação de que o cliente e adquirente, seja qual for a sua natureza para efeitos de IVA (sujeito passivo ou consumidor final), tomou*

conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado o imposto. E tal exigência mostra-se consentânea com as exigências impostas pelos princípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, pelas razões que acabamos de expor. Pelo que não assiste razão à Reclamante. [...] Nesse sentido, não tendo sido devidamente cumprido o dever (legal) imposto pelo n.º 5 do artigo 78.º do CIVA (inexistindo prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto), fica precludida a possibilidade de a Reclamante efetuar a regularização do IVA quanto aos valores em questão». – cfr. cópia do projeto de decisão, junta como documento n.º 9 ao PPA.

- z) A 10 de janeiro de 2025, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, a qual convolou em definitivo o entendimento anteriormente projetado – cfr. documento n.º 2 junto ao PPA.
- aa) O pedido arbitral *sub judice* foi apresentado na sequência do indeferimento da reclamação graciosa (RG n.º ...2024...) apresentada pela Requerente, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, em 3 de outubro de 2024, a qual tinha em vista a declaração da ilegalidade das autoliquidações de IVA correspondentes aos períodos de agosto a dezembro de 2022, com os números ..., ..., ..., ... e

2. Matéria de facto não-provada

Não há factos não provados relevantes para a boa decisão da causa.

3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo e na prova testemunhal. Os depoimentos das testemunhas revelaram conhecimento direto sobre a matéria de facto controvertida em sede do presente litígio.

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos. 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. artigos. 13.º, do CPPT, 99.º, da LGT, 90.º do CPTA e 5.º, n.º 2 e 411.º, do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º, do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

V. Do mérito

1. Nota prévia

A principal propriedade do imposto, que o aconselha como sistema ideal de tributação do consumo, é a sua neutralidade, isto é, a ausência de efeitos de distorção dos comportamentos dos agentes económicos, em especial no que concerne à extensão das cadeias de produção e distribuição.

A aplicação do princípio da neutralidade deverá ser tida em consideração nas fases essenciais da vida do imposto, como as regras de incidência objetiva e subjetiva, a localização das

operações, as isenções e o exercício do direito à dedução. Na conceção, na aplicação e na interpretação do sistema comum do IVA, o legislador, os tribunais e os demais intérpretes e aplicadores das normas, deverão ter em consideração este princípio fundamental do imposto. O princípio da neutralidade encontra-se, assim, vertido nas directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as normas do Direito da União Europeia, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE.

É à luz deste princípio basilar que o imposto deverá ser interpretado e aplicado, de forma a se assegurar um sistema uniforme que garanta uma sã concorrência no espaço da UE.

O TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os seus objetivos ou resultados.

Importa desde logo salientar que é reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do TJUE, que, em conformidade com o princípio da neutralidade do imposto, os Estados membros têm a obrigação de retificar o montante de imposto a entregar pelo sujeito passivo sempre que seja definitivamente alterado o valor tributável da operação, seja em face de anulação, rescisão, redução ou resolução do contrato subjacente à mesma.

Com efeito, de acordo com o princípio da contraprestação efetiva, é jurisprudência clara do TJUE que o IVA deve ser proporcional ao preço efetivamente auferido pelas operações praticadas, admitindo-se como única exceção a constante do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que a jurisprudência vem interpretando como referente ao não pagamento provisório do preço pelo adquirente dos bens/serviços.

Destarte, de acordo com o TJUE, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA impõe uma obrigação de retificação do valor tributável das operações sempre que se efetue um ajuste da contraprestação ou preço pagos, ditando que o imposto a entregar ao Estado tenha uma correspondência efetiva com o verdadeiro valor da transmissão de bens/prestação de serviços.

Igualmente resulta também da jurisprudência do TJUE que o IVA, sendo um tributo que incide apenas sobre o valor acrescentado, pretende onerar unicamente o consumidor final, pelo que quaisquer medidas de cuja aplicação possa resultar a oneração do operador económico são absolutamente excepcionais.

Ora, o direito à regularização do IVA liquidado em excesso, é, por motivos óbvios, um direito determinante para assegurar a neutralidade do imposto, pelo que a sua restrição se deve obrigatoriamente cingir ao estritamente necessário para garantir a cobrança efetiva do imposto, conforme o estatuído no artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE, de 26 de Novembro de 2006 (Diretiva IVA ou DIVA).

Por sua vez, de acordo com a jurisprudência que o TJUE consagrou às medidas fiscais relativas a prevenir e a lutar contra a fraude, o princípio da proporcionalidade exige que o sujeito passivo possa, nomeadamente, demonstrar a inexistência de fraude ou de abuso. Tal como se reconhece, só dificilmente se pode sustentar que o princípio da proporcionalidade não oferece esta proteção ao contribuinte em relação a medidas destinadas, essencialmente, a facilitar a tarefa da Administração. Esta possibilidade evita, com efeito, a perda para o sujeito passivo do direito à “dedução” e contribui igualmente para manter a neutralidade do imposto.

Cite-se, a este propósito, o Caso *Ampafrance*, de 19 de setembro de 2000, Processos apenas C-177/99 e C-181/99, de acordo com o qual “*60. Por outro lado, há que recordar que, para que um acto comunitário relativo ao sistema do IVA esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as disposições que ele contém devem ser necessárias para a realização do objectivo específico que ele prossegue e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva.*

Como o TJUE salientou, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na Directiva IVA, o direito à dedução, uma vez constituído, permanece adquirido. As medidas que os Estados membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva IVA, para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA. “
Grosso modo, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a identificar como subprincípios concretizadores (e densificadores) do princípio da proporcionalidade em sentido amplo os princípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Para além, naturalmente, de se exigir a legitimidade dos fins prosseguidos.

De acordo com o princípio da adequação ou da conformidade, a medida adotada deve revelar-se apropriada (apta e conforme) ao fim prosseguido. O princípio da necessidade, ou da

exigibilidade, determina que o meio escolhido deve ser o menos oneroso possível para os cidadãos, de entre os meios igualmente aptos a prosseguir o fim pretendido. Finalmente, o princípio da proporcionalidade em sentido estrito aponta para uma ponderação entre o benefício social esperado com a medida e os custos sociais que impõe, só se considerando justificada se os benefícios esperados forem iguais ou superiores aos custos impostos.

Ora, a criação e aplicação de uma norma anti abuso, como é o caso da norma ora em apreço, terá sempre de se sujeitar a diversos testes, designadamente, terá de ir ao encontro do princípio da proporcionalidade, a fim de avaliar se as condições impostas ao contribuinte estão dentro dos parâmetros aceitáveis e se estamos perante a norma mais adequada para o objectivo que se pretende alcançar.

Note-se que igualmente a jurisprudência nacional se tem pautado pelos mesmos princípios que acabámos de citar quanto ao carácter abrangente do direito à dedução. Neste sentido veja-se, designadamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 8 de Julho de 2009 (Isabel Marques da Silva), no qual se salienta que “[o] direito à dedução do imposto suportado a montante, constitui característica fundamental do sistema comum do IVA, essencial para garantia da neutralidade do imposto e "peça-chave" do seu funcionamento.”

Sendo acto claro que o direito à dedução do IVA deve ser interpretado de forma lata e concedido desde logo, conclui-se, com o TJUE, que as Administrações Tributárias dos Estados membros deverão agir em conformidade com tal interpretação.

2. As normas sobre a regularização do imposto

2.1 Regras da UE

A matéria referente às deduções e às regularizações encontra-se regulada, essencialmente, nos artigos 167.º a 192.º da Directiva IVA, em vigor desde 1 de Janeiro de 2007, relativa ao sistema comum do IVA, anteriormente regulada nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977).

A DIVA estipula, no seu artigo 90.º, n.º 1, que “*em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor*

tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros” podendo estes derrogar o aí disposto, “*em caso de não pagamento total ou parcial (...)*” (n.º 2). De acordo com o disposto no artigo 184.º da Directiva IVA, “*A dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito*”. Significa isto que a regularização só é possível se o sujeito passivo não tinha qualquer direito à dedução ou se tinha um direito que lhe atribuía um montante inferior ao efetivamente deduzido (por exemplo, anulação de compras, obtenção de abatimentos nos preços).

Em conformidade com o disposto no artigo 185.º, n.º 1, da DIVA, “*a regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções (...)*” sendo que, de acordo com o disposto no respetivo artigo 186.º, “*os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º*”, ou seja, as regras que disciplinam o regime da regularização das deduções do imposto. Isto é, compete aos Estados membros a determinação das normas de aplicação relativas à regularização.

Ora, como o TJUE conclui no seu Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Proc. C-454/98, no Caso *Schmeink & Cofreth AG & Co*, : “*1. (...) as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do nº 8 do artigo 22º da Sexta Directiva, para garantirem o exacto recebimento de imposto e evitar a fraude, não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos (acórdão de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect. p. I-1577, nº 52);*

2. Não poderão por isso ser utilizados de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria.”

Concluindo o Acórdão que “*competem aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente facturado, desde que essa regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal.”*

2.2 Regras do CIVA

Está expressamente prevista no Código do IVA a possibilidade de os sujeitos passivos: (i) alterarem o valor tributável ou o imposto de uma operação, ou (ii) corrigirem uma fatura por qualquer motivo, incluindo inexatidão através da emissão de um documento retificativo de fatura. Assim, quando haja lugar à emissão destes documentos retificativos de faturas, o sujeito passivo tem a obrigação – no caso de ter liquidado imposto a menos –, ou a faculdade – no caso de ter liquidado imposto a mais – de proceder à regularização do imposto entregue ao Estado a menos ou a mais.

De acordo com o artigo 29.º, n.º 1, alínea b), do CIVA: «*Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais: [...] Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços».*

Estipula, por seu turno, o artigo 29.º, n.º 7, do CIVA: «*Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura*» Este “documento retificativo de fatura” – também designado “nota de crédito” –, para além de reduzir o valor tributável da operação, conduz à redução do IVA legalmente devido, fazendo nascer na esfera do transmitente do bem/prestador do serviço o direito à regularização, a seu favor, do IVA contido na nota de crédito (cfr. o artigo 78.º, n.º 2, do CIVA). De acordo com o disposto no artigo 78.º, n.º 2, do Código do IVA, “*se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável (...), o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.*”

Por sua vez, em conformidade com o previsto no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, “*Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando estiver na sua*

posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução.”

É esta, desde logo, uma das normas em questão nos presentes autos, tendo em consideração que as correções foram fundamentadas no entendimento de que não se encontravam preenchidos os requisitos previstos no mecanismo da regularização de IVA, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

3. Apreciação

Vejamos a quem assiste razão.

No caso da norma constante do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, estamos precisamente perante uma norma especial anti abuso que tem por objetivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor o imposto inicialmente deduzido pelo adquirente sem que este proceda à correção do correspondente valor a favor do Estado, pelo que se o fornecedor optar por efetuar a retificação, esta tem de ser operada pelas duas partes intervenientes (fornecedor e adquirente) dentro dos prazos estabelecidos nas respetivas normas, sob pena de não poder ser efetuada.

Daí que o n.º 4 do artigo 78.º do CIVA também disponha que “*O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja sujeito passivo do imposto, se tiver efetuado já o registo de uma operação relativamente a qual o seu fornecedor ou prestador do serviço procedeu à anulação, redução do seu valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, corriga, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo, a dedução efetuada.*”

A *ratio* da previsão desta obrigação legal é, por um lado, assegurar que o adquirente não deduz (ou, caso já tenha deduzido, regulariza a favor do Estado), o IVA liquidado em excesso, e, por outro, garantir que o sujeito passivo não é reembolsado, por via da regularização, de imposto que não tenha representado um encargo para si, antes foi suportado por um terceiro (o adquirente do bem ou do serviço).

Esta norma justifica-se por dois objetivos essenciais, a saber, prevenir o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, evitando que recupere do Estado imposto que não transmite ao

adquirente e prevenir a fraude fiscal, que pode resultar de o sujeito passivo regularizar o imposto liquidado sem que o adquirente regularize o imposto que deduz.

É certo que as regras que disciplinam o regime da regularização das deduções do imposto é matéria que compete aos Estados membros, mas existem limites.

Neste contexto, importa sobretudo salientar uma vez mais que a norma constante do n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA se configura como uma disposição anti abuso,

Tem assim razão a Requerente quando invoca que a *ratio* do preceituado no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA consiste em acautelar o risco de perda de receitas fiscais decorrente da possível dedução, pelos destinatários das faturas, do IVA nelas plasmado e cuja regularização se pretende levar a cabo.

Ora, tratando-se de uma disposição especial anti abuso, importa desde logo verificar até que ponto de verificam os respetivos pressupostos de aplicação – ou seja, se existe ou pode existir abuso e, por outro lado, se a atuação da Administração Tributária respeita o princípio da proporcionalidade.

Vistos e ponderados estes dois vetores na situação vertente, concluímos que ambos não se verificam.

Com efeito, como resulta dos fatos provados, se o imposto em causa não foi objeto de dedução, a sua regularização a favor da Requerente não só não é prejudicial aos interesses patrimoniais do Estado, como é a única solução conforme com os princípios da neutralidade e da contraprestação efetiva, assim se garantido que não lhe é imposto um encargo tributário quantitativamente desconexo de qualquer efetiva prestação de serviços.

Ou seja, à luz da jurisprudência europeia citada, a Requerente tem direito à regularização a seu favor do IVA mencionado em notas de crédito emitidas a clientes que, por não serem sujeitos passivos ou por serem sujeitos passivos sem direito à dedução (designadamente, por se enquadrarem nos artigos 9.º ou 53.º do CIVA), nunca deduziram o IVA que lhes foi liquidado e não vão, por esse motivo, regularizar a favor do Estado o IVA contido nessas notas de crédito. Recorde-se que, como resulta da factualidade supra exposta, os clientes da Requerente que são destinatários das notas de crédito por si emitidas são sempre resarcidos, seja por compensação ou por reembolso direito, do IVA liquidado em excesso –, circunstância que torna tal imposto num custo da Requerente, cuja não regularização atenta contra o princípio da neutralidade.

Alega a Administração Tributária que a Requerente não tem direito à regularização do IVA liquidado em excesso porque não logrou provar de que os destinatários tomaram conhecimento das notas de crédito ou foram reembolsados do imposto, não tendo dado cumprimento aos requisitos formais exigidos pelo artigo 78.º, n.º 5, do CIVA.

Ora, na situação vertente, a Requerente logrou fazer prova de que o IVA cuja regularização pretende consta de notas de crédito emitidas a consumidores finais, pelo que os adquirentes dos bens ou serviços nunca irão deduzir o IVA que o sujeito passivo pretende regularizar a seu favor.

Acresce que também não colhe invocar a figura do enriquecimento sem causa, tendo ficado provado que, independentemente de as notas de crédito terem sido emitidas antes ou após o pagamento das faturas anuladas, os clientes são sempre resarcidos – seja através da compensação, seja através do reembolso direto –, e que, em ambas as situações, é a Requerente quem suporta, a final, o encargo do imposto. Muito pelo contrário, caso não se acolhesse tal conclusão seria sim suscetível de invocar o enriquecimento sem causa da Administração.

Cumprirá sempre notar quanto à distribuição do ónus da prova, que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 74.º da LGT, “*Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correta identificação junto da administração tributária.*”

Como salienta a Requerente, nas suas alegações, “*64. Seguindo-se a jurisprudência pacífica do Tribunal Constitucional quanto aos três subprincípios que compõem o princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 18.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito –, conclui-se que a interpretação que a Administração Tributária faz do artigo 78.º, n.º 5, do CIVA colide com este princípio constitucional: (i) Adequação – no caso, pressupõe que se constate que a recusa do direito à regularização do IVA pela Requerente com fundamento na preterição das formalidades previstas no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA permite assegurar o objetivo de prevenir a perda de receitas fiscais, o que não sucede, uma vez que, atenta a natureza dos adquirentes dos serviços, tal não se verifica; (ii) Necessidade – no caso, implica que, sem o cumprimento dos requisitos plasmados no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA, tais objetivos não sejam alcançáveis, o que não se verifica, uma vez que a prova de que os adquirentes tomaram conhecimento das*

notas de crédito é, conforme demonstrando supra, dispensável; (iii) Proporcionalidade em sentido estrito – caso se demonstre que o benefício decorrente da imposição do cumprimento dos requisitos formais plasmados no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA (e consequente recusa do exercício do direito à regularização) é superior ao sacrifício imposto à Requerente e que conduz à violação do princípio da neutralidade fiscal, tornando o IVA em causa um custo da Requerente, o que ficou provado em sede dos presentes autos.

Por último, importa recordar uma vez mais que, de acordo com o artigo 186.º da Diretiva IVA, “*Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º*”. O que significa que cabe aos Estados-Membros a determinação das normas de aplicação relativas ao procedimento de regularização.

O TJUE já apreciou esta norma, tendo concluído, no citado Caso *Schmeink & Cofreth AG & Co*, que “*(...) compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente faturado, desde que essa regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal.*” Isto é, de acordo com o princípio da proporcionalidade, o único limite à liberdade concedida aos Estados membros para definir o procedimento de regularização prende-se com a impossibilidade de concessão de um poder de apreciação discricionário à Administração Fiscal nesse âmbito.

Importa ter presente que o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA não menciona o meio de prova a considerar para que se considere provado o conhecimento da regularização pelo adquirente.

O TJUE refere, a título meramente exemplificativo, no Acórdão proferido no Processo n.º C-588/10 que os sujeitos passivos podem utilizar como meios de prova “*(...) cópias da factura retificada e do lembrete dirigido ao adquirente dos bens e serviços para efeitos de envio do comprovativo da receção, provas dos pagamentos ou a apresentação dos registos contabilísticos que permitam identificar o montante efetivamente pago ao sujeito passivo a título da operação em causa, pelo adquirente dos bens ou serviços.*”

Como vimos, resulta provado que, partindo dos números de identificação fiscal indicados nas notas de crédito emitidas entre agosto e dezembro de 2022, a Requerente elaborou uma lista de todos os adquirentes de serviços que eram pessoas singulares, tendo requerido à Direção de Serviços de Registo de Contribuintes a passagem de certidão que corroborasse que os mesmos não assumiam, à data da prestação dos serviços, a qualidade de sujeitos passivos de IVA, não

tendo a Requerente até à presente data recebido qualquer resposta por parte da Administração Tributária.

Neste caso, como assinala a Requerente, a AT tinha a possibilidade de aferir, tal como o solicitado pela Requerente, se os adquirentes da Requerente tinham a qualidade de sujeitos passivos de IVA e, enquanto tal, deduzirem o IVA suportado.

Ora, sempre se perguntará se será proporcional e adequado, no contexto legal, jurisprudencial e doutrinal que acabámos de citar e atentos os factos vindos de dar como provados, impedir o direito à dedução num caso como o vertente e afigura-se-nos que não.

Não se trata aqui, note-se, de a AT se substituir à Requerente em qualquer ónus probatório que lhe assista. Com efeito, como se notou, a Requerente deu resposta a tal ónus.

A atuação da AT será tanto mais exigível quanto estamos perante um imposto relativamente ao qual a neutralidade fiscal é especialmente prezada e prosseguida pelo legislador, sendo que aquele valor jurídico sairá fortemente penalizado caso, ao arreio também da justiça material que legislativamente se deseja que presida à tributação, se negar a regularização do IVA.

Note-se que, neste contexto, a jurisprudência do TJUE tem entendido que as exigências impostas pelas Administrações Fiscais dos Estados membros quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais dos referidos Estados, para efeitos de proceder, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, a uma redução do valor tributável, não poderão pôr em causa os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade. Tais princípios exigem, como se enfatiza no Acórdão do STA de 21-10-2009, proferido no processo 0583/09, *“que o Estado-Membro permita que o sujeito passivo demonstre através de outros meios, perante as autoridades fiscais nacionais, por um lado, que efetuou as diligências necessárias nas circunstâncias do caso concreto para assegurar que o adquirente dos bens está na posse da fatura retificada e de que dela teve conhecimento e, por outro lado, que a operação em causa foi efetivamente realizada em conformidade com as condições enunciadas na referida fatura retificada.”*

No que respeita aos elementos de prova que podem ser utilizados pelos sujeitos passivos, como igualmente se salienta no aludido Acórdão, o TJUE indica designadamente os seguintes *“cópias da factura retificada e do lembrete dirigido ao adquirente dos bens e serviços para efeitos de envio do comprovativo da receção, provas dos pagamentos ou a apresentação dos registos*

contabilísticos que permitam identificar o montante efetivamente pago ao sujeito passivo a título da operação em causa, pelo adquirente dos bens ou serviços.”

Note-se ainda a este propósito que a simples qualificação de um documento como “interno à empresa” não deverá prejudicar, sem mais, a idoneidade do mesmo como elemento de prova dos factos invocados pelo contribuinte. Assim, nomeadamente, se a AT suspeitar da veracidade de notas de crédito emitidas pelo contribuinte e dos lançamentos contabilísticos registados a propósito das regularizações registadas no extrato de conta do adquirente em apreço, deverá suscitar a questão da falsidade dos documentos.

Por último, resulta ainda particularmente relevante o disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea g), do Código do IVA, quanto à obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização deste imposto. Assim se explica que os sujeitos passivos se encontram obrigados a dispor de contabilidade organizada, devendo observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do IVA e necessárias ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu adequado controlo e fiscalização (cfr. artigos 44.º a 52.º do Código do IVA).

A AT tem possibilidade, no uso dos seus poderes inspetivos, de apurar se a regularização tem ou não correspondência na contabilidade da Requerente, e a falsidade dos documentos apresentados é suscetível de implicar responsabilidade criminal de quem os emitiu e de quem os utilizou.

É este o quadro legal de acordo com o qual importa, assim, aferir se a Requerente tinha, ou não, na sua posse, prova cabal de que o adquirente dos serviços tomou conhecimento da retificação do imposto e se a pretensão da AT face aos factos em apreço será proporcional face à *ratio legis* da aludida norma, sendo que, neste contexto, se conclui pela procedência do pedido.

VI. Do reenvio prejudicial para o TJUE

Como vimos, a Requerente vem invocar que, “96.º *Sem conceder, mantendo esse Douto Tribunal dúvidas quanto à relevância dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade para a interpretação dos requisitos previstos no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA, designadamente à luz da jurisprudência decorrente do Acórdão P GmbH (processo C-378/21), de 8 de dezembro*

de 2022, para, no caso concreto, determinar a procedência da pretensão da Requerente, deverá promover a interpretação de tais normas pelo TJUE.

*97.º Com efeito, estando em causa uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia que assume decisiva relevância para a questão *sub judice*, na ausência de ato claro, deverá suspender-se a presente instância e submeter-se a respetiva interpretação ao TJUE, competente para decidir a título prejudicial sobre a interpretação do Direito Comunitário, ao abrigo do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), notificando, previamente, as partes para se pronunciarem sobre o concreto teor da questão prejudicial a colocar ao TJUE, ao abrigo do princípio da colaboração.”*

Em conformidade com as conclusões emanadas do Acórdão *Schwarze* (Proc. 16/65, de 1 de Dezembro de 1965), o reenvio prejudicial é "um instrumento de cooperação judiciária ... pelo qual um juiz nacional e o juiz comunitário são chamados, no âmbito das competências próprias, a contribuir para uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário no conjunto dos estados membros." Como se salienta nas RECOMENDAÇÕES à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais¹, “*O reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito da União Europeia, que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União.*”

É doutrina oficial do TJUE, a partir do Acórdão *Cilfit* (Proc. 283/81, de 6 de Outubro de 1982), que a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação pode ser dispensada quando: i) a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal; ii) o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma; iii) o juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.

Ora, é nosso entendimento de que se verifica no caso *sub judice* o preenchimento destas condições.

De facto, pode-se afirmar que o ato em questão é claro, encontrando-se devidamente aclarado pela jurisprudência do TJUE de forma firme ou por meio de jurisprudência consolidada.

Termos de acordo com os quais concluímos que a questão a resolver não carece de esclarecimento, não permanecendo dúvidas sobre a exata interpretação das normas ora em apreço, não se verificando no caso concreto os pressupostos de reenvio para o TJUE.

VII. Do pagamento de juros indemnizatórios

Peticiona a Requerente que, tendo sido pago, na totalidade, o imposto alegadamente devido, através das retenções na fonte efetuadas, estando em causa a declaração de ilegalidade da legislação nacional, *maxime*, do n.º 1 do artigo 22.º do EBF, por violação do disposto no artigo 63.º do TFUE, e, reflexamente, do n.º 4 do artigo 8.º, da CRP, há que reconhecer o seu direito a juros indemnizatórios.

Nestas circunstâncias, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que deve encontrar-se preenchido o pressuposto do “*erro imputável aos serviços*” que o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do STA, no Processo n.º 049/16, de 10 de Maio, que acompanhamos: “*Foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410: “Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido». Ou seja, quando um acto de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.*”

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela

que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício».

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPPT.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531..)

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.”

Neste contexto, entendemos igualmente que deve proceder o pedido de pagamento de juros indemnizatórios relativamente aos atos em causa, por se encontrarem verificados os respetivos requisitos, devendo os juros ser computados desde a data de indeferimento da reclamação graciosa e até efetiva e integral restituição do imposto.

VIII. Decisão

Nos termos expostos, acorda este Tribunal Arbitral em declarar totalmente procedente o presente Pedido e, em consequência:

- a) Anular parcialmente as autoliquidações de IVA constantes das declarações periódicas de IVA n.os ..., ..., ..., ... e ..., referentes aos períodos compreendidos entre agosto e dezembro de 2022;
- b) Anular a decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024...;
- c) Condenar a Requerida na restituição à Requerente do montante de 509.653,06 EUR, acrescido de juros indemnizatórios com fundamento na verificação de erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, computados desde a data de indeferimento da reclamação graciosa até efetiva e integral restituição do imposto;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas.

IX. Valor do processo

Fixa-se, assim, o valor do processo em € 509.653,06 EUR (quinhentos e nove mil, seiscentos e cinquenta e três euros e seis centimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

X. Custas

Custas no montante de € 7.956,00, a cargo da Requerida (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 14 de janeiro de 2026

As Árbitras

Fernanda Maçãs
(Presidente)

Clotilde Celorico Palma
(Relatora)

Filipa Barros