

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01031/16.4BELRA	22 de junho de 2022	Joaquim Condesso

DESCRITORES

IVA > Dedução > Regularização > Crédito incobrável

SUMÁRIO

I - O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/1977), mais exactamente no seu artº.17, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito. O sistema comum do I.V.A. instituído pela Sexta Directiva (cfr.actual directiva 2006/112/CE do Conselho, 28/11/2006 - Directiva IVA) caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estágio retalhista e à generalidade das prestações de serviços.

II - Apesar de as deduções de I.V.A., efectuadas pelos sujeitos passivos de imposto, terem, em princípio, um carácter definitivo, deverão ou poderão ser alteradas em determinadas situações consagradas no artº.78, do C.I.V.A. São as chamadas situações de rectificação do I.V.A. Grosso modo, a rectificação será obrigatória caso o imposto seja a favor da A. Fiscal (imposto liquidado a menos), podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, já sendo facultativa se o imposto for a favor do sujeito passivo (imposto liquidado a mais), neste caso podendo apenas ser realizada no período de dois anos (cfr.nºs.5 e 6, do artº.78, do C.I.V.A.). Para além de outras situações que podem fundamentar a regularização de imposto, prevê a norma, no seu nº.7, a possibilidade de dedução de I.V.A. respeitante a créditos considerados incobráveis.

III - A referência que no artº.78, nº.7, al.b), do C.I.V.A., na redacção em vigor no ano de 2011, introduzida pela Lei 3-B/2010, de 28/04, se faz à possibilidade de regularização do imposto relativo a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência «quando esta fosse decretada» (e não quando transite em julgado a decisão de decretamento), revela uma intenção legislativa de assinalar o momento a partir do qual essa regularização era possível, que era o momento do decretamento e não o do trânsito em julgado da sentença que decreta a insolvência (e muito menos o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, que pode nem vir a ser proferida, nomeadamente, nos casos a que

alude o artº.39, nº.1, do C.I.R.E.). É uma solução que se compreende por a decisão de decretamento da insolvência constituir uma forte presunção de incobrabilidade dos créditos e estar assegurada a obrigação de entrega do imposto, caso se venha a concretizar a recuperação dos créditos, nos termos do artº.78, nº.12, do mesmo diploma.

(sumário da exclusiva responsabilidade do relator).

TEXTO INTEGRAL

ACÓRDÃO

X

RELATÓRIO

X

"A....., S.A.", com os demais sinais dos autos, deduziu recurso dirigido a este Tribunal tendo por objecto sentença proferida pelo Mº. Juiz do T.A.F. de Leiria, constante a fls.87 a 96 do processo físico, a qual julgou improcedente a presente impugnação, pela sociedade recorrente intentada, tendo por objecto mediato os actos de liquidação adicional e juros compensatórios de I.V.A., referentes aos períodos de 03/2011, 05/2011, 06/2011 e 07/2011 e no montante total de € 25.237,78.

X

O recorrente termina as alegações do recurso (cfr.fls.100 a 104 do processo físico) formulando as seguintes Conclusões:

A-A impugnante discorda da decisão recorrida, por entender que esta incorreu em errónea interpretação e aplicação da norma de direito aplicável ao caso, designadamente o artigo 78º, n.º 7 alínea b) do CIVA.

B-Resulta do texto da alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA que a partir do momento em que a insolvência é decretada o sujeito passivo de IVA pode proceder à regularização.

C-Este efeito do decretamento da insolvência está em sintonia com a pluralidade de efeitos que a lei lhe atribui e que são explicitamente referidos nos pontos 29 e 31 do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18/03, que aprovou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

D-A suprarreferida norma revela uma intenção legislativa clara, que é o momento do decretamento e não o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos (que pode nem vir a ser proferida, como é exemplo do caso a que alude o n.º 1 do artigo 39.º do CIRE).

E-A solução legislativa tem a justificação no facto de a decisão de decretamento da insolvência constituir uma forte presunção de incobrabilidade dos créditos, além de estar assegurada a obrigação de entrega do imposto, caso se venha a concretizar a recuperação dos créditos, nos termos do n.º 12 do mesmo artigo 78.º.

F-O legislador configurou o risco de incobrabilidade dos créditos no momento em que é decretada a insolvência, e desta fez depender o “dies a quo” para o nascimento do direito de regularização do IVA.

G-Conclui-se, assim, que quando a norma refere a possibilidade de regularização do IVA dos créditos incobráveis, não pressupõe uma decisão que aprecie a possibilidade de eles serem ou não cobrados (ou decisão de verificação e graduação de créditos), pois tal juízo de incobrabilidade resulta do facto de ter sido decretada a insolvência.

H-Por outro lado, não há qualquer suporte legal, nem na letra da lei, nem na “mens legis”, para concluir que o sujeito passivo só pode proceder à regularização quando for detentor de uma certidão da decisão de decretamento de insolvência e de uma certidão da decisão de verificação e graduação de créditos.

I-Pelo exposto, conclui-se que a dita sentença recorrida assenta num erro de interpretação da alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, na medida em que fez depender a regularização do IVA de os créditos serem reclamados e reconhecidos nos respetivos processos de insolvência quando tal exigência não resulta desta norma.

X

Não foram produzidas contra-alegações no âmbito da instância de recurso.

X

O Digno Magistrado do M. P. junto deste Tribunal emitiu duto parecer no qual termina pugnando pelo provimento do recurso (cfr.fl.s.109 a 111 do processo físico).

X

Com dispensa de vistos legais (cfr.artº.657, nº.4, do C.P.Civil, "ex vi" do artº.281, do C.P.P.Tributário), vêm os autos à conferência para deliberação.

X

FUNDAMENTAÇÃO

X

DE FACTO

X

A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto (cfr.fl.s.87-verso a 92 do processo físico):

1-A A....., ora impugnante, exerce a atividade principal de “Extração de Calcário e Cré” - CAE 08113 - cf. fls. 108 do processo administrativo (PA).

2-Em sede de IVA o impugnante encontra-se enquadrado no regime normal mensal - cf. fls. 108 do PA.

3-A coberto da Ordem de Serviço n.º OI201301614 foi a impugnante sujeita a uma ação de inspeção, de âmbito geral, incidindo sobre os exercícios de 2010 e 2011 - cf. fls. 108 do PA.

4-Em 24.09.2014, em nome da impugnante foi elaborado “Relatório de Inspeção Tributária”, do qual consta entre o mais o seguinte:

“(…)

I.4. Descrição sucinta das conclusões da ação de inspeção

I.4.1 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) - Período 2011

No decurso do procedimento inspetivo e em relação ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), foi apurada a seguinte correção meramente aritmética, no ano de 2011:

[IMAGEM]

(...)

II. Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção

II.1 Credencial e período em que decorreu a ação

Os atos inspetivos foram iniciados em 2013-10-15, através da Ordem de Serviço n.º OI201301614 de 2013-09-18.

Em 20-4-03-31, o sujeito passivo foi notificado da primeira prorrogação do prazo do procedimento inspetivo por mais 3 meses.

Em 2014-06-23, o sujeito passivo foi notificado da segunda prorrogação do prazo do procedimento inspetivo por mais 3 meses.

Os atos inspetivos terminaram em 2014-07-29.

(...)

III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

III. 1 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) - Período 2011

No decurso do procedimento inspetivo foram confrontados os dados constantes nos extratos de contas SNC relativas ao IVA (IVA liquidado, IVA deduzido e Regularizações) com os que constam das Declarações Periódicas de IVA entregues pelo sujeito passivo.

Decorrente desta análise verificou-se que existiam divergências nos valores registados na contabilidade referentes às regularizações de IVA efetuadas a favor do sujeito passivo e o valor que consta no campo 40 - "Regularizações a favor do sujeito passivo" da Declaração Periódica de IVA (DP de IVA), em diversos períodos, que se apresentam de seguida:

[IMAGEM]

No anexo n.º 1 (página 1) do presente projeto de relatório apresenta-se o resumo das declarações periódicas de IVA entregues pelo sujeito passivo e no anexo n.º 2 (páginas 2 a 4) consta o extrato de conta SNC 24341 - Regular. Mensais Favor Empresa, que confirmam os valores apresentados no quadro anterior. Ou seja, o sujeito passivo colocou valores de IVA no campo de regularizações de IVA a seu favor nas DP's de IVA que não foram registados na sua contabilidade.

Confrontado com esta situação, o sujeito passivo esclareceu que a diferença de valores diz respeito a regularizações de IVA referentes a dívidas incobráveis de clientes cuja insolvência já transitou em Julgado.

Mesmo não estando estes valores refletidos na contabilidade foi solicitado ao sujeito passivo os elementos necessários para que esta regularização em termos fiscais fosse aceite, nomeadamente,

- Certidão emitida pelo tribunal, que refira a data de trânsito em julgado da sentença de insolvência:

- Certidão do tribunal em que o valor do crédito seja reconhecido como incobrável;
- Comunicação ao cliente/administrador de insolvência da regularização efetuada.

Para nenhuma das situações foi apresentada a certidão do tribunal que reconhece o valor do crédito como incobrável.

A informação vinculativa relativa ao processo n.º 2437, de 2011-09-01 nos seus parágrafos 10 e 11 resume e esclarece que:

“10. Para poder proceder à sua regularização nos termos citados, tem que a requerente ter na sua posse certidão judicial,..., onde conste que a empresa da qual é credora, foi declarada insolvente, com sentença já transitada em julgado, e só deste modo ficará, o sujeito passivo, em condições de provar que se encontram reunidos os requisitos adequados à regularização do IVA.

11. De referir ainda, que o sujeito passivo deve ter na sua posse prova de que os créditos reclamados se encontram reconhecidos.”

Isto significa que mesmo que aqueles valores tivessem sido registados na contabilidade, fiscalmente não seriam aceites.

Assim, o sujeito passivo infringiu os artigos n.º 78º n.º 7, 44.º n.º 1, 29.º n.º 1 g) e 27.º, todos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), sendo a infração punível pelo artigo 114.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

(...)” - cf. fls. 104 a 114 do PA.

5-Em 26.09.2014, sobre o relatório que antecede recaiu despacho de concordância - cf. fls. 104 do PA.

6-Em 25.10.2014, foram emitidas as liquidações de IVA relativas aos períodos 201103, 201104, 201105, 201106 e 201107, no valor total de € 27.663,05 - cf. fls. 1 do procedimento de reclamação graciosa (PRG).

7-Em 30.04.2015, a impugnante apresentou reclamação graciosa das liquidações identificadas em 6. e dos juros compensatórios - cf. reclamação a fls. 3 a 6 do PRG, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

8-Em 19.06.2015, pela Divisão de Inspeção Tributária, da Direção de Finanças de Leiria foi elaborada informação cuja conclusão se transcreve:

“(…)”.

3. Conclusão

(...)

3.1. - Do peticionado pela reclamante, no que respeita ao IVA regularizado a seu favor com substrato em créditos incobráveis, por “insolvência dos devedores”, sobre o qual intenta aceitação, tal procede parcialmente, uma vez que, somente no que respeita ao período de 201104 o meso logrou efetuar prova aceite nos termos da juridicidade tributária, mantendo-se como não satisfeitos os requisitos para a regularização de IVA no que respeita aos restantes períodos em discordância.

3.2. - Em suma, é defensável e neste sentido se formaliza informação, de que assiste parcialmente aceitabilidade ao peticionado pela reclamante, com inerente deferimento parcial ao por si peticionado, aceitando o valor de regularização quantificado em 5.369,32€ adstrito ao período de 201104, mantendo-se a correção de 22.393,73€ referente ao somatório de (2.542,56€ + 9.819,36 + 6.095,00 + 3.936,81) referente a 201103, 201105, 201106 e 201107 respetivamente, sendo que o valor existente no RIT (pág. 5)

diverge em 0,20€ do alegado pelo reclamante no artigo 27.º do seu articulado, bem como a evidência dos valores em termos de período de regularização, pelo que se mantém o vertido no RIT, dado que no cômputo global a divergência se cinge a 0,20€ conforme se enunciou; veja-se quadro sinopse sequente, e da posição firmada, propõe-se para assentimento, atento ao caso vertente

[IMAGEM]

(...)” – cf. informação a fls. 65 a 73 do PRG, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

9-Em 31.07.2015, por despacho do Chefe de Divisão, por delegação de competências, foi deferida parcialmente a reclamação graciosa – cf. fls. 77 do PRG.

10-Em 03.09.2015, a impugnante apresentou recurso hierárquico do despacho identificado no ponto antecedente – cf. fls. 1 a 5 do procedimento de recurso hierárquico (PRH).

11-Em 07.04.2016, pela Divisão de Administração, da Direção de Serviços do IVA, foi elaborada a informação n.º 1424, cuja parte se transcreve:

“(…)”

5 - RECURSO HIERÁRQUICO

A A....., inconformada com a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa interpôs o presente recurso hierárquico, com vista à anulação das liquidações que não foram anuladas em sede de reclamação graciosa, na quantia total de € 22.393,73.

5.1. - Síntese dos fundamentos apresentados pelo sujeito passivo

Nesta sede reiterou os fundamentos já apresentados em procedimentos anteriores, dando-se aqui por reproduzidos integralmente, escusando-se assim a sua transcrição.

Contudo, é de salientar, que a recorrente reforça o esgrimido, acrescentando que as situações descritas enquadram-se no disposto no n.º 7 do art.º 78.º do CIVA, pelo que as regularizações foram corretamente realizadas.

5.2 - Apreciação do recurso hierárquico

5.2.1 - A matéria associada aos créditos incobráveis - aqueles em que é reconhecida a perda sem qualquer esperança de boa cobrança - está regulada no n.º 7 do art.º 78.º do CIVA, que à data dos factos (ano de 2011), tinha a seguinte redação:

“Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;

b) Em processo de insolvência quando a mesma seja decretada.

c) Nos termos de acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação, em conformidade com o Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 20112004, de 18 de Agosto.”

5.2.2 - No caso previsto nesta norma, é comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, nos termos do n.º 11 do art.º 78.º do CIVA.

5.2.3 - Ademais, de acordo com o n.º 16 do art.º 78.º do CIVA, “Os documentos, certificados e comunicações a que se referem os n.ºs 8 a 11 do presente artigo devem integrar o processo de documentação fiscal previsto no artigo 121.º do Código do IRC e no artigo 121.º do Código do IRS”.

5.2.4 - Assim, quando os sujeitos passivos reúnam os requisitos anteriormente citados, verificando-se, portanto, o direito à regularização, podem exercê-lo [regularizar o IVA incluído nas faturas ou parte delas, não pagas], numa declaração posterior, mediante a inscrição do respetivo valor no campo 40 da declaração periódica tendo ainda, em conta o disposto no n.º 2 do art.º 98.º do CIVA que prescreve o prazo de quatro anos para o exercício desse direito, contado a partir do momento em que nasce (trânsito em julgado).

5.2.5 - Destarte, para efeitos de regularização do IVA relativo a créditos incobráveis nos termos da alínea b) do n.º 7 do art.º 78.º do CIVA, em processo de insolvência, é necessário que o crédito seja reconhecido e como tal conste da relação de créditos incobráveis na totalidade ou parcialmente, pelo que tem obrigatoriamente que ser reclamado.

5.2.6 - É ainda indispensável ser-se possuidor de uma certidão do tribunal a atestar, nomeadamente, que foi declarada a insolvência e que a mesma transitou em julgado, com a respetiva data do trânsito em julgado, bem como prova de que os créditos foram atempadamente reclamados pelo respetivo credor.

5.2.7 - De salientar o exposto em sede de reclamação graciosa, relativamente às certidões apresentadas com o qual concordamos (ver página 71 do processo de reclamação graciosa):

“Na esteira do enunciado, dos documentos apresentados, somente o conexo com o valor da dívida do seu devedor B..... S.A., NIF:....., com Processo 15151/10.8TBLRA- Tribunal Judicial de Leiria 5.º Juízo Cível se apresenta com satisfação dos requisitos do artigo 78.º, n.º 11 do CIVA ao nível da:

1) comunicação ao adquirente do bem ou serviço (...) da anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação de dedução inicialmente efetuada”,

2) e apresentou certidão em que surge reconhecido como credor do insolvente, satisfazendo em substância o vertido na doutrina existente, e que se reforça no Ofício Circulado n.º 30161/2014 de 08/07/2014 da Área de Gestão Tributária - IVA em B - CRÉDITOS CONSIDERADOS INCOBRÁVEIS.

(...)

Em relação aos restantes valores regularizados, estes conexos com decisões de insolvências de carácter plenos, sem que a reclamante tenha comprovado a sua reclamação de créditos, e por inerência, comprovativo iniludível por certidão que ateste a sua característica de credor reclamante, impera a que ao mesmo seja impedido a regularização de tais valores.”

5.2.8 - Acresce também que, em 2008-04-24, foi sancionado por despacho do Subdiretor-geral dos Impostos, na informação/processo n.º C020 2007006, o seguinte entendimento:

“9. Nascendo o direito à regularização, nos termos do n.º 8 do artigo 71.º (actual n.º 7 do art.º 78.º) do CIVA, o sujeito passivo poderá exercer tal direito (regularizar o IVA incluído nas facturas não pagas, relativas ao crédito que deverá ser reclamado no caso de insolvência) em qualquer declaração posterior, mediante a inscrição do respetivo valor no campo 40 da declaração periódica, tendo em conta o disposto no n.º 2 do art.º 91.º (actual art.º 98.º) do CIVA que refere o prazo de quatro anos para o exercício desse direito, contado a partir do momento em que nasce (despacho de extinção da instância).

10. Quanto ao valor da regularização, este deverá ser o valor do IVA, incluído nas facturas ou parte delas, que se tornaram incobráveis nos termos do n.º 8 do art.º 71.º (actual n.º 7 do art.º 78.º), do CIVA cujo crédito foi atempadamente reclamado no respectivo tribunal.

14. Verifica-se do exposto e conforme ponto 9 desta informação, que o que releva para o credor poder regularizar o respectivo IVA, é que tenha havido uma sentença que tenha transitado em julgado, e que o prazo de quatro anos referidos no n.º 2 do art.º 91.º (actual art.º 98.º), do CIVA, seja respeitado, pelo que, para proceder à respectiva regularização, será necessário estar na posse de uma certidão passada pelo Tribunal, que certifique a sentença declarada, se a mesma transitou em julgado e a respectiva data, bem como prova, se for caso de insolvência, de que os créditos foram reclamados."

5.2.9 - Donde se conclui que os documentos apresentados não preenchem a totalidade dos requisitos exigidos pelo n.º 7 do art.º 78.º do CIVA.

Efetivamente tais documentos não comprovam que os créditos foram reclamados (...) pela A....., conforme se demonstra no quadro seguinte:

[IMAGEM]

(...)." - cf. fls. 29 a 37 do PRH.

12-Em 07.04.2016, a Diretora de Serviços exarou na informação que antecede o seguinte despacho:

"Concordo. Indefiro nos termos propostos." - cf. fls. 29 do PRH.

Mais se provou que:

13-Durante o ano de 2011, a impugnante regularizou IVA a seu favor, no montante de € 27.763,25, relativo a dívidas dos seguintes clientes:

Entidade

Período

Montante

"C....., Lda."

201103

€2.542,56 "B..... S.A."

201104

€5.369,32 "D....., Lda."

201105

€ 828,57 "E....., Lda."

201105

€ 1.223,51 “F.....,Lda.”

201105 e 201107

€1.916,13 e € 4.216,11 “G....., Lda.”

201106

€ 5.425,11

– por acordo e fls. 108 e 109 do PA e fls. 36 do PRH.

14-Por sentença transitada em julgado em 27.07.2009, proferida no processo n.º 161/09.3TBCPV, que correu termos no Tribunal Judicial de Castelo de Paiva, foi declarada a insolvência de C....., Lda., sociedade por quotas, com o NIPC - cf. fls. 8 a 15 do PRG.

15-Em 25.02.2011, a impugnante endereçou carta ao Administrador de Insolvência da sociedade “C....., Lda.”, comunicando a anulação do IVA nas faturas aí identificadas, no montante total de €2.542,56 - cf. carta a fls. 7 do PRG, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

16-Por sentença transitada em julgado em 17.05.2010, proferida no processo n.º 1515/10.8TBLRA, que correu termos no Tribunal Judicial de Leiria, 5.º Juízo Cível, foi declarada a insolvência da “B..... S.A.”, NIPC, constando a impugnante da lista de credores da referida sociedade - cf. fls. 18, 23 e 24 do PRG.

17-Em 25.02.2011, a impugnante endereçou carta ao Administrador de Insolvência da sociedade “B..... S.A.”, comunicando a anulação do IVA nas faturas aí identificadas, no montante total de €5.369,32 - cf. carta a fls. 16 do PRG, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

18-Por sentença transitada em julgado em 22.10.2009, proferida no processo n.º 692/08.2TBACN, que correu termos no Tribunal Judicial de Alcanena, foi declarada a insolvência da “D....., Lda.”, NIPC - cf. fls. 27 e seguintes do PRG.

19-Em 24.02.2011, a impugnante endereçou carta ao Administrador de Insolvência da sociedade insolvente “D....., Lda.”, comunicando a anulação do IVA nas faturas aí identificadas, no montante total de € 828,57 - cf. carta a fls. 26 do PRG, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

20-Por sentença transitada em julgado em 27.12.2009, proferida no processo n.º 1772/09.2TBPMMS, que correu termos no Tribunal Judicial de Porto de Mós, foi declarada a insolvência de “E..... Lda.”, NIPC - cf. fls. 42 e seguintes do PRG.

21-Em 25.02.2011, a impugnante endereçou carta ao Administrador de Insolvência da sociedade insolvente “E....., Lda.”, comunicando a anulação do IVA nas faturas aí identificadas, no montante total de € 1.223,51 - cf. carta a fls. 40 do PRG, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzida.

22-Por sentença datada de 25.09.2009, proferida no processo n.º 1000/08.8TYLSB, que correu termos no Tribunal do Comércio de Lisboa - 4.º Juízo, foi declarada a insolvência de “F....., Lda.”, NIPC, cujo processo foi encerrado, em 15.04.2015, por insuficiência da massa insolvente - cf. fls. 54 a 56 do PRG.

23-Em 26.04.2011, a impugnante endereçou cartas ao Administrador de Insolvência da “F....., Lda.”, comunicando a anulação do IVA nas faturas, nos montantes de €1.916,13 e €4.216,11 – cf. cartas a fls. 52 e 53, cujos conteúdos aqui se dão por integralmente reproduzidos.

24-Por sentença transitada em julgado em 04.06.2008, proferida no processo n.º 1712/05.8TYLSB, que correu termos no Tribunal do Comércio de Lisboa – 3.º Juízo, foi declarada a insolvência de “G....., Lda.”, NIPC – cf. fls. 29v. e seguintes dos autos em suporte físico e fls. 51 do PRG.

25-Em 5 de Julho de 2011, a impugnante endereçou carta ao Administrador de Insolvência da sociedade insolvente “G....., Lda.”, comunicando a anulação do IVA nas faturas aí identificadas, no montante total de € 5.425,11 – cf. carta fls. 49 do PRG.

X

A sentença recorrida considerou como factualidade não provada a seguinte: “...Para além dos supra elencados, não se provaram quaisquer outros factos com relevância para a decisão da causa...”.

X

Por sua vez, a fundamentação da decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida é a seguinte: “...A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada resultou da posição assumida pelas partes (factos não controvertidos) e da análise crítica dos documentos e informações juntos aos autos e constantes do processo administrativo, não impugnados, tudo tal como indicado acima por referência a cada concreto ponto da matéria de facto...”.

X

ENQUADRAMENTO JURÍDICO

X

Em sede de aplicação do direito, a sentença recorrida julgou improcedente a presente impugnação e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

X

Relembre-se que as conclusões das alegações do recurso definem, como é sabido, o respectivo objecto e consequente área de intervenção do Tribunal “ad quem”, ressaltando-se as questões que, sendo de conhecimento officioso, encontrem nos autos os elementos necessários à sua integração (cfr.artº.639, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6, “ex vi” do artº.281, do C.P.P.Tributário).

O recorrente dissente do julgado alegando, em síntese, que resulta do texto do artº.78, nº.7, al.b), do C.I.V.A., que a partir do momento em que a insolvência é decretada o sujeito passivo de I.V.A. pode proceder à regularização do mesmo tributo. Que não há qualquer suporte legal, nem na letra da lei, nem no espírito da norma, para concluir que o sujeito passivo só pode proceder à regularização do I.V.A. quando for detentor de uma certidão da decisão de decretamento de insolvência e de uma certidão da decisão de verificação e graduação de créditos. Que a sentença recorrida padece de erro de julgamento de direito devido a errónea interpretação e aplicação da norma de direito aplicável ao caso, o artº.78, nº.7, al.b), do

C.I.V.A. (cfr.conclusões A) a I) do recurso). Com base em tal alegação pretendendo concretizar um erro de julgamento de direito da decisão recorrida.

Examinemos se a decisão objecto do presente recurso comporta tal vício.

O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/1977), mais exactamente no seu artº.17, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito. O sistema comum do I.V.A. instituído pela Sexta Directiva (cfr.actual directiva 2006/112/CE do Conselho, 28/11/2006 - Directiva IVA) caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estádio retalhista e à generalidade das prestações de serviços (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 10/11/2021, rec. 718/16.6BEAVR; Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Cadernos do I.D.E.F.F., nº.1, 6ª.Edição, Almedina, 2020, pág.228 e seg.; Rui Manuel Pereira da Costa Bastos, O Direito à Dedução do IVA, Cadernos do I.D.E.F.F., nº.15, Almedina, 2014, pág.23 e seg.).

Apesar de as deduções de I.V.A., efectuadas pelos sujeitos passivos de imposto, terem, em princípio, um carácter definitivo, deverão ou poderão ser alteradas em determinadas situações consagradas no artº.78, do C.I.V.A. São as chamadas situações de rectificação do I.V.A.

Grosso modo, a rectificação será obrigatória caso o imposto seja a favor da A. Fiscal (imposto liquidado a menos), podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, já sendo facultativa se o imposto for a favor do sujeito passivo (imposto liquidado a mais), neste caso podendo apenas ser realizada no período de dois anos (cfr.nºs.5 e 6, do artº.78, do C.I.V.A.). Para além de outras situações que podem fundamentar a regularização de imposto, prevê a norma, no seu nº.7, a possibilidade de dedução de I.V.A. respeitante a créditos considerados incobráveis (cfr.Clotilde Celorico Palma, ob.cit., pág.291 e seg.; Clotilde Celorico Palma e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág.444 e seg., em anotação ao artº.78).

Revertendo ao caso dos autos, do probatório se retira que as liquidações adicionais de I.V.A. e juros compensatórios objecto do presente processo são relativas aos períodos mensais de Março, Maio, Junho e Julho de 2011 (cfr.nºs.3 a 6 e 8 da matéria de facto supra). Concretizando, com referência à regularização de I.V.A. efectuada pela sociedade impugnante e ora recorrente nas Declarações Periódicas (DP) de Março, Maio, Junho e Julho de 2011, no montante de € 22.393,73, haverá que saber se o sujeito passivo cumpriu com os requisitos previstos na legislação aplicável para poder proceder à inscrição (do referido valor) a seu favor, com base na incobrabilidade dos créditos, em resultado da declaração de insolvência das sociedades "C....., Lda.", "D....., Lda.", "E....., Lda. ", "F....., Lda. " e "G.....".

A versão do citado artº.78, nº.7, do C.I.V.A., em vigor no ano de 2011, introduzida pela Lei 3-B/2010, de 28/04, ostentava a seguinte previsão e estatuição:

Artigo 78.º

Regularizações

(...)

7 - Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis: a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil.

b) Em processo de insolvência quando a mesma seja decretada.

c) Nos termos de acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação, em conformidade com o Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 201/2004, de 18 de Agosto.

(...)

11 - No caso previsto no n.º 7 e na alínea d) do n.º 8 é comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada.

12 - Nos casos em que se verificar a recuperação dos créditos, total ou parcialmente, os sujeitos passivos são obrigados a proceder à entrega do imposto, no período em que se verificar o seu recebimento, sem observância, neste caso, do prazo previsto no n.º 1 do artigo 94.º

(...)

É hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr.artº.9, do C.Civil; artº.11, da L.G. Tributária; José de Oliveira Ascensão, O Direito, Introdução e Teoria Geral, Editorial Verbo, 4ª. Edição, 1987, pág.335 e seg.; J. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1989, pág.181 e seg.; Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, II, Cadernos de C.T.Fiscal, nº.174, 1996, pág.363 e seg.).

E recorde-se que o intérprete e aplicador da lei deve presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas, como também que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Pelo que, na exegese da norma não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. Portanto, o limite da interpretação encontra-se na letra ou no texto da norma, o qual condiciona todos os vectores de interpretação reconhecidos pela doutrina, como sejam os elementos histórico, sistemático ou teleológico (cfr.artº.9, nºs.2 e 3, do C.Civil).

Sobre a interpretação do artº.78, nº.7, al.b), do C.I.V.A., na redacção supra identificada e em vigor em 2011, constata-se que a lei permitia, de forma clara e explícita, a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência quando esta fosse decretada.

Da exegese da norma conclui-se da necessidade que os créditos sejam considerados incobráveis, o que pressupõe uma decisão que aprecie a possibilidade de eles serem ou não cobrados, a qual pode resultar de um juízo genérico formulado pelo juiz do processo de insolvência nos termos do artº.39, nº.1, do C.I.R.E., quando conclua «que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não estando essa satisfação por outra forma garantida». E nada mais resulta do teor da norma (artº.78, nº.7, al.b), do C.I.V.A.), de acordo com a qual, a partir do momento em que a insolvência é decretada, independentemente do trânsito em julgado da decisão de decretamento, o sujeito passivo de I.V.A. pode proceder à regularização do imposto, mais

não exigindo o legislador qualquer outro requisito para o efeito.

Este efeito do decretamento da insolvência, antes do trânsito em julgado da decisão, está em sintonia com a pluralidade de efeitos que a lei lhe atribui logo que o decretamento ocorre, os quais são explicitamente referidos no preâmbulo do Decreto-Lei 53/2004, de 18/03, diploma que aprovou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), nomeadamente, nos nºs.29 e 31 do mencionado preâmbulo.

Neste contexto, a referência que no artº.78, nº.7, al.b), do C.I.V.A., se faz à possibilidade de regularização do imposto relativo a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência «quando esta fosse decretada» (e não quando transite em julgado a decisão de decretamento), revela uma intenção legislativa de assinalar o momento a partir do qual essa regularização era possível, que era o momento do decretamento e não o do trânsito em julgado da sentença que decreta a insolvência (e muito menos o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, que pode nem vir a ser proferida, nomeadamente, nos casos a que alude o artº.39, nº.1, do C.I.R.E.). É uma solução que se compreende por a decisão de decretamento da insolvência constituir uma forte presunção de incobrabilidade dos créditos e estar assegurada a obrigação de entrega do imposto, caso se venha a concretizar a recuperação dos créditos, nos termos do artº.78, nº.12, do C.I.V.A.

Com estes pressupostos, não existe suporte legal para concluir que o sujeito passivo só pode proceder à regularização do I.V.A. quando for detentor de uma certidão da decisão de decretamento da insolvência, tal como certidão com trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, pois não existia, em 2012, qualquer norma que directa ou indirectamente previsse tais obrigações.

No caso "sub iudice", conforme reconhece o Tribunal "a quo", da matéria de facto dada como provada, verifica-se que as sociedades "C....., Lda.", "D....., Lda.", "E....., Lda. ", "F....., Lda. " e "G....." foram declaradas insolventes, mais decorrendo do probatório que a sociedade impugnante e ora recorrente dirigiu aos respectivos administradores de insolvência cartas a comunicar a anulação do I.V.A. nas facturas emitidas por aquelas empresas e identificadas nas referidas cartas, nos termos previstos no artº.78, nº.11, do C.I.V.A.

E tais elementos consubstanciam condição, necessária e suficiente, para que a sociedade recorrente proceda-se à regularização do I.V.A., ao abrigo do artº.78, nº.7, al.b), do C.I.V.A., na redacção supra identificada e em vigor em 2011.

Pelo exposto, é evidente que as correcções subjacentes às liquidações adicionais impugnadas assentam num erro de interpretação do examinado artº.78, nº.7, al.b), do C.I.V.A., na versão em vigor em 2011 (vício de violação de lei), assim padecendo a sentença recorrida, a qual validou tais actos tributários, de erro de julgamento de direito.

Atento o relatado, sem necessidade de mais amplas considerações, julga-se procedente o presente recurso e, em consequência, revoga-se a decisão recorrida, ao que se provirá na parte dispositiva deste acórdão.

X

DISPOSITIVO

X

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

DESTE SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO EM CONCEDER PROVIMENTO AO RECURSO, REVOGAR A SENTENÇA RECORRIDA, JULGAR PROCEDENTE A PRESENTE IMPUGNAÇÃO E ANULAR OS ACTOS TRIBUTÁRIOS OBJECTO DO PROCESSO (cfr.n^{os}.6 e 8 do probatório supra).

X

Condena-se a entidade recorrida em custas, porque vencida (cfr.art^o.527, do C.P. Civil), nesta instância de recurso, mais a dispensando do pagamento da taxa de justiça, dado não ter produzido contra-alegações.

X

Registe.

Notifique.

X

Lisboa, 22 de Junho de 2022. - Joaquim Manuel Charneca Condesso (relator) - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Isabel Cristina Mota Marques da Silva.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>