

Processo C-398/20**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

20 de agosto de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) (República Checa)

Data da decisão de reenvio:

29 de julho de 2020

Recorrente:

ELVOSPOL, s.r.o.

Recorrida:

Odvolací finanční ředitelství (Direção de Recursos das Finanças)

Objeto do processo principal

O objeto do processo principal é o recurso interposto pela sociedade ELVOSPOL, s.r.o. contra a decisão da Odvolací finanční ředitelství (Direção de Recursos das Finanças, República Checa), por força da qual foi recusado a esta sociedade o direito à redução do imposto sobre o valor acrescentado devido no montante correspondente a um crédito não pago por um devedor insolvente, por esse crédito ter surgido nos seis meses anteriores à decisão judicial relativa à insolvência do devedor.

Questão prejudicial

É contrária ao objetivo do artigo 90.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), a legislação nacional que estabelece uma condição que impede um sujeito passivo para efeitos de IVA, que tenha incorrido na obrigação de liquidar o imposto relativo a uma prestação

tributável efetuada a outro sujeito passivo, de retificar o montante do imposto devido sobre o montante do crédito constituído nos seis meses anteriores à decisão judicial relativa à insolvência desse outro sujeito passivo, que apenas pagou uma parte desse imposto ou que não o pagou de todo?

Disposições de direito da União invocadas

Artigos 63.º, 73.º, 90.º, n.ºs 1 e 2 e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), a seguir «diretiva».

Disposições de direito nacional invocadas

O direito de retificar o montante do imposto no caso de créditos relativos a devedores objeto de um processo de insolvência é regulado pelo § 44.º da zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Lei n.º 235/2004 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «Lei do IVA»), cujos excertos pertinentes tinham, no período em causa, a seguinte redação:

(1) Um sujeito passivo cuja obrigação de liquidar o imposto relacionado com a realização de uma prestação a outro sujeito passivo e cujo crédito, ainda não extinto, surgiu o mais tardar seis meses antes da data da decisão judicial relativa à insolvência [do devedor] dessa prestação (a seguir «credor») está habilitado a retificar o montante do imposto devido sobre o crédito em causa [...].¹

[...]

(3) O credor pode fazer retificações ao montante do imposto devido nunca antes do período fiscal em que estejam reunidas as condições fixadas no n.º 1. Nenhuma retificação pode ser efetuada após três anos do final do período fiscal em que a prestação tributável original foi realizada, nem no caso de o devedor ter deixado de ser um sujeito passivo. [2]

[...]

(5) Caso o credor efetue retificações do montante do imposto nos termos do n.º 1, o devedor é obrigado a reduzir o valor do imposto que pagou a montante

¹ Em especial, quando o devedor é objeto de um processo de insolvência no qual um órgão jurisdicional decidiu liquidar os bens do devedor e o credor tenha validamente declarado nesse processo os seus créditos, que foram apurados e tidos em conta.

² Como indicado abaixo, a condição segundo a qual o credor não tem o direito de retificar o montante do imposto no caso de o devedor deixar de ser sujeito passivo para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado não é aplicável devido à sua incompatibilidade com o artigo 90.º da diretiva, segundo o Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377).

sobre o valor da prestação recebida sujeita a tributação no montante do imposto retificado pelo credor, ou seja, no montante que deduziu no imposto da prestação tributável. [...]

(6) Caso um crédito em relação ao qual o credor efetuou retificações do montante do imposto nos termos do n.º 1 seja depois pago no todo ou em parte, o credor é obrigado a liquidar o imposto sobre o pagamento recebido no dia em que o crédito foi pago no todo ou em parte, e a notificar ao devedor a declaração fiscal que o credor deve emitir.»

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Nas suas declarações fiscais referentes ao período de tributação de maio de 2015, a sociedade ELVOSPOL, s.r.o. (a seguir «recorrente») efetuou retificações do montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), nos termos do § 44.º, n.º 1, da Lei do IVA, dado que a sociedade MPS Mont a.s. não lhe pagou uma fatura relativa a uma entrega de bens, na qual se indica que a data da prestação tributável é 29 de novembro de 2013 (a seguir «retificação do imposto controvertida»).
- 2 Em 19 de maio de 2014, a sociedade MPS Mont a.s. foi declarada insolvente pelo tribunal da insolvência.
- 3 Em 14 de dezembro de 2015, o Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Repartição de Finanças da Região da Morávia do Sul, República Checa, a seguir «autoridade fiscal») chamou a recorrente a esclarecer as dúvidas que tinha quanto à correção e integralidade dos montantes indicados na retificação do imposto controvertida. Por carta de 6 de janeiro de 2016, a recorrente contestou a interpretação do § 44.º, n.º 1, da Lei do IVA, feita pela autoridade fiscal, indicando que, na sua opinião, estavam reunidas as condições para efetuar a retificação do imposto controvertida previstas nesta disposição. No entanto, a autoridade fiscal chegou à conclusão de que a interpretação do n.º 1 do § 44.º da Lei do IVA, apresentada pela recorrente, não estava correta, rejeitou a retificação do imposto controvertida e, por decisão de 22 de fevereiro de 2016, fixou o IVA adicional da recorrente em 160 896 CZK para o período fiscal de maio de 2015.
- 4 A recorrente interpôs recurso desta decisão na Odvolací finanční ředitelství (Direção de Recursos das Finanças), a qual, por decisão de 2 de maio de 2018, confirmou a recusa de ter em conta a retificação do imposto controvertida devido à antiguidade do crédito em questão, ou seja, por ter surgido nos seis meses anteriores à data em que o tribunal da insolvência declarou insolvente a MPS Mont a.s. (a seguir «condição da antiguidade do crédito»).
- 5 Nas suas decisões, nem a autoridade fiscal nem a Odvolací finanční ředitelství (Direção de Recursos das Finanças) questionaram o facto de a MPS Mont a.s. não ter pago, sequer parcialmente, à parte recorrente a prestação sujeita a tributação. A inobservância da condição da antiguidade do crédito foi, portanto, o único motivo

para fixar o montante adicional do imposto e para rejeitar a retificação do imposto controvertida.

- 6 A recorrente impugnou a referida decisão da Odvolací finanční ředitelství (Direção de Recursos das Finanças) mediante recurso no Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno), continuando a alegar que reúne as condições legais para proceder à retificação do imposto controvertida e que a condição da antiguidade do crédito é contrária ao artigo 90.º da diretiva.

Conceito da condição da antiguidade do crédito em direito checo

- 7 O Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) considera que o sujeito passivo (credor) pode efetuar a retificação do montante do imposto devido no montante do crédito caso cumpra as condições estabelecidas no § 44.º, n.º 1, da Lei do IVA, **porém, mesmo que sejam cumpridas as restantes condições fixadas na Lei do IVA, o sujeito passivo (credor) não pode fazer retificações se o crédito resultante da prestação sujeita a tributação surgiu no período de seis meses antes da decisão do tribunal relativa à insolvência do sujeito passivo (devedor).**
- 8 Esta interpretação foi confirmada por despacho da secção alargada do Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa) de 16 de julho de 2019 (processo n.º 3922/2019 Sb. NSS), em que se indica que a disposição do § 44.º, n.º 1, da Lei do IVA, na versão em vigor de 1 de abril de 2011 a 28 de julho de 2016, deve ser interpretada no sentido de que o direito [do credor] de retificar o montante do imposto devido sobre o montante do crédito em causa diz respeito a créditos constituídos na sequência de uma prestação durante o período que terminou seis meses antes da decisão judicial de insolvência [do devedor].
- 9 O Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) considerou igualmente pertinente o argumento de ordem económica segundo o qual *«os profissionais de determinado setor estão em condições de mais facilmente reconhecerem os sinais de insolvência iminente dos seus parceiros comerciais se negociarem ou concluírem operações com esse parceiro num momento próximo dessa insolvência ocorrer. Inversamente, quanto mais afastada no tempo da data da insolvência a transação for negociada ou concluída, por norma, menos visível para o parceiro de negócios seria o risco de futura insolvência que o outro parceiro corria.»*
- 10 No seu despacho, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) também fez referência à anterior zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (Lei n.º 328/1991, relativa a insolvências e concordatas), por força da qual determinados atos jurídicos do devedor praticados no decurso dos seis meses anteriores ao pedido de abertura do processo de insolvência não produzem efeitos, por força da lei. Segundo esse órgão jurisdicional: *«também por força das disposições atualmente vigentes da Lei da Insolvência, em caso de risco da mesma existem diferenças entre o período mais curto, imediatamente anterior à*

abertura do processo de insolvência e o período mais longo, por norma de vários anos, na perspetiva dos requisitos normalmente impostos aos operadores económicos que efetuam transações e a “facilidade” com que essas eventuais operações, de uma maneira ou outra, e, por um ou outro motivo, podem ser anuladas (declaração da sua inoponibilidade). (...). [O objetivo do período de seis meses] deveria ser assegurar que a proteção conferida pelo privilégio previsto no § 44.º da Lei do IVA seria concedida apenas aos parceiros comerciais do devedor que tivessem concluído transações com ele antes dos últimos seis meses anteriores à decisão do tribunal sobre a sua insolvência. Isto porque, quanto a estes, poderia presumir-se que efetuaram transações de boa-fé com o futuro insolvente, no que diz respeito à sua solvência, e que, naquele momento, não podiam aperceber-se de que o seu crédito se tornaria mais tarde irrecuperável. Em contrapartida, os parceiros comerciais que efetuaram operações com o futuro insolvente nos seis meses anteriores à decisão judicial sobre a insolvência deveriam, como demonstra o conhecimento económico geral, ter mais hipóteses de prever uma insolvência iminente e, portanto, não havia razão para lhes proporcionar um maior conforto em termos fiscais. Esta questão também está relacionada com o contexto histórico geral da adoção de legislação de 2011, que é aqui aplicável, pela grave crise económica que se registava e que provocou dificuldades económicas a várias pessoas que anteriormente exerciam uma atividade económica com sucesso. [...] É também por este motivo que seria lógico «proteger» aqueles que negociam com o futuro insolvente algum tempo antes de a decisão judicial de insolvência ser proferida, em vez de proteger quem efetuou operações com o insolvente imediatamente antes dessa decisão».

Análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o artigo 90.º da diretiva

- 11 Na opinião do Tribunal de Justiça, não estavam reunidas as condições para a derrogação ao artigo 90.º, n.º 1, da diretiva, por exemplo, **i)** na legislação que autoriza a redução do IVA em caso de não pagamento total ou parcial da contrapartida unicamente na hipótese de a contrapartida não paga ser em espécies (Acórdão de 3 de julho de 1997, Goldsmiths, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339), **ii)** na legislação que faz depender a redução da matéria coletável do IVA do carácter infrutífero de um processo de insolvência quando esse processo for suscetível de durar mais de dez anos (Acórdão de 23 de novembro de 2017, Enzo Di Maura, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), **iii)** na legislação nacional que prevê que o sujeito passivo não pode proceder à retificação do valor tributável do IVA em caso de não pagamento total ou parcial, pelo seu devedor, de um montante devido a título de uma operação sujeita a este imposto, se o referido devedor já não for sujeito passivo para efeitos de IVA (Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ s.r.o., **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377), **iv)** na legislação nos termos da qual o direito de redução do imposto sobre o valor acrescentado pago e relativo a um crédito incobrável é negado ao sujeito passivo quando este não tenha reclamado esse crédito no processo de insolvência desencadeado contra o devedor, mesmo quando esse sujeito passivo prove que, se tivesse reclamado o

seu crédito, ele não teria sido cobrado (Acórdão de 11 de junho de 2020, SCT d.d., **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).

- 12 Por sua vez, uma legislação que subordina a redução do valor tributável à posse, pelo sujeito passivo, de um comprovativo da receção de uma fatura retificada entregue pelo adquirente dos bens ou serviços (devedor), quando não se revele impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo obter esse comprovativo num prazo razoável, cumpre os requisitos do artigo 90.º da diretiva (Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, **C-588/10**, ECLI:EU:C:2012:40).
- 13 Segundo o Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno), resulta nomeadamente dos acórdãos do Tribunal de Justiça já referidos que:
- o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva, é expressão do princípio fundamental segundo o qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida, o que tem por corolário que a autoridade tributária não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao montante que o sujeito passivo recebeu ³,
 - admitir a faculdade de os Estados-Membros excluïrem qualquer possibilidade de redução do valor tributável do IVA seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA ⁴,
 - o artigo 90.º, n.º 2, da diretiva permite aos Estados-Membros derrogar a este princípio se o facto de não fornecerem a contrapartida puder ser difícil de provar ou revestir apenas caráter provisório, devendo essa derrogação ser justificada e proporcionada ⁵,
 - as derrogações cujo objeto é garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude devem ser as estritamente necessárias para atingir esse objetivo e não podem ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA ⁶.

³ V. n.ºs 17 a 22 do Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ s.r.o. (C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377).

⁴ V. Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166), e Malburg (C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147).

⁵ *Ibidem*.

⁶ V. n.ºs 25 a 27 do Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ s.r.o. (C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377), e n.º 28 do Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40).

Observações finais

- 14 O Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) considera que a legislação nacional citada contida no § 44.º da Lei do IVA refere-se a uma situação em que o devedor não pagou ao credor em parte ou na totalidade por uma prestação sujeita a tributação. Trata-se, portanto, de um caso em que os Estados-Membros podem, nos termos do artigo 90.º, n.º 2, da diretiva derrogar a regra geral do artigo 90.º, n.º 1, da diretiva.
- 15 Contudo, o Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) tem dúvidas quanto a saber se a condição da antiguidade do crédito prevista no § 44.º, n.º 1, da Lei do IVA está em conformidade com o artigo 90.º da diretiva, bem como, eventualmente, com a sua finalidade e os requisitos estabelecidos pelo Tribunal de Justiça no que respeita ao mesmo artigo 90.º da diretiva.
- 16 No caso de as outras condições previstas na Lei do IVA estarem reunidas, a inadmissibilidade da retificação do imposto controvertida resultante do incumprimento da condição da antiguidade do crédito implica, segundo o Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno), uma violação do princípio da neutralidade do IVA.
- 17 Por último, o Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) considera que o processo em apreço é diferente de todos os outros processos já submetidos ao Tribunal de Justiça.