

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 299/2013-T

Tema: IVA – Incompetência material; revisão oficiosa; pedido de autorização a regularização de IVA

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma e Dr. Marta Gaudêncio, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 19-02-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

O **A**, com o NIPC ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O Requerente pede, a final, que seja declarado *«ilegal o acto de autoliquidação de IVA sob apreço»* (reportando-se ao IVA que deduziu no ano de 2008) que se proceda *«à anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo A, autorizando, conseqüentemente, a dedução do valor do IVA suportado em excesso durante o ano de 2008, equivalente à quantia de Euro 98.080,66»*.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-12-2013.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários do presente acórdão, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 04-02-2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 19-02-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, suscitando as excepções de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria para apreciar o pedido de regularização de IVA e o pedido de anulação do acto de autoliquidação.

No dia 16-05-2014, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que o Requerente se pronunciou sobre as excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira e foi acordado que as alegações seriam apresentadas por escrito.

O Requerente apresentou alegações em que formulou as seguintes conclusões:

A) Resulta claro do pedido de pronúncia arbitral que antecede que foram devidamente identificados os actos de autoliquidação cuja análise foi suscitada e, no mesmo sentido, quais os fundamentos que, no entendimento do Requerente, determinam a sua declaração de ilegalidade bem como atestam a ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que subjaz.

B) No pedido de pronúncia arbitral que antecede, o A solicitou expressamente que fosse apreciada a ilegalidade dos actos de autoliquidação aqui em causa (objecto mediato) – a saber, os actos de autoliquidação em IVA, consubstanciados nas declarações periódicas de Novembro e Dezembro de 2008, emitidas pela aqui Requerente – e, bem assim, a ilegalidade da decisão da autoridade tributária de indeferimento

do pedido de revisão oficiosa apresentado (objecto imediato), onde foi negado ao A o direito de deduzir/regularizar a seu favor o IVA suportado em excesso nos anos em causa.

C) De facto, cumpre destacar que o direito a deduzir/regularizar o imposto é uma consequência intrínseca à declaração de ilegalidade dos actos sob apreço.

D) O A apresentou o pedido de revisão oficiosa aqui em crise, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IVA e do artigo 78.º da LGT.

E) Logo, ao apresentar o pedido de revisão oficiosa, como lhe competia nos termos da lei, o Requerente desencadeou o meio adequado ao fim pretendido – devolução do IVA suportado em excesso –, de forma tempestiva, maxime dentro do prazo de 4 anos legalmente estabelecido para o efeito.

F) Ora, nesta medida, e perante a adopção de tese contrária, encontra-se a decisão de indeferimento aqui em crise inquinada, por erro imputável aos serviços, na modalidade de erro de direito, face à incorrecta interpretação do bloco normativo aplicável in casu,

G) Como, aliás, melhor explicitado no pedido de pronúncia arbitral que antecede.

H) Adicionalmente, importa sublinhar que a situação em apreço não consubstancia um “erro material ou de cálculo”, pelo que não é in casu aplicável o previsto no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA.

I) Com efeito, não estamos, in casu, perante quaisquer erros materiais ou de cálculo mas sim perante os chamados “erros de direito”.

J) Sem prescindir, sempre se refira que, caso se equacionasse – o que por mera cautela de patrocínio se concede – que em causa estavam “erros materiais ou de cálculo”, certo é que, e na linha do entendimento jurisprudencial na matéria, o respectivo prazo de correcção não se limitaria a 2 (dois) anos.

K) Em bom rigor, é imperioso ressaltar que este prazo se aplica apenas à correcção efectuada pelo sujeito passivo, sem que seja necessária autorização prévia por parte da autoridade tributária, mantendo-se, todavia, a possibilidade de, quando o imposto a corrigir tenha sido suportado há mais de 2 anos (balizado, naturalmente, pelo limite máximo de quatro anos), ser solicitada, pelo sujeito passivo, a respectiva revisão oficiosa à autoridade tributária.

L) O entendimento preconizado supra é, aliás, a única interpretação consentânea com a solução resultante da conjugação do artigo 98.º do Código do IVA com o artigo 78.º da LGT.

Termos em que se reitera a V. Exa. se digne dar provimento ao presente pedido, declarando a ilegalidade dos actos de autoliquidação em causa, relativos aos meses de Novembro e Dezembro de 2008 (objecto mediato) bem como a ilegalidade do Despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado (objecto imediato) e, em consequência, autorizar a dedução/regularização, a favor do Requerente, do IVA suportado em excesso, no valor global de Euro 98.080,66.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou alegações em que concluiu da seguinte forma:

A. O acto impugnado no âmbito dos presentes autos é o acto de indeferimento do pedido de regularização do IVA dedutível, relativo aos períodos de imposto dos anos de 2008.

B. A presente instância arbitral é, salvo melhor opinião, materialmente incompetente para conhecer dos presentes autos.

C. Desde logo porque, em momento algum se identifica em concreto qualquer acto de liquidação, referente ao ano de 2008, que se venha impugnar, apenas referindo aquele ano como tendo sido aquele em que terá ocorrido a ilegalidade que se pretende reparar.

D. Deste modo, o Tribunal não poderá exercer os poderes que lhe são conferidos pela lei (designadamente, declarar a ilegalidade de actos de

autoliquidação de tributos), pois, para além de não conhecer quais os actos de autoliquidação" a sindicar, desconhece igualmente os vícios que, concretamente, o Requerente imputa a cada um deles.

E. No entanto, mesmo que se considere existir um objecto sindicável, o pedido formulado estaria fora do âmbito material da arbitragem tributária, na medida em que o pedido formulado dirige-se à condenação da AT ao reconhecimento do direito à dedução do IVA.

F. Ora, não tendo a Requerente requerido no pedido deduzido nenhuma apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta ou de fixação da matéria tributável, o Tribunal deverá ser considerado incompetente para do mesmo conhecer.

G. Por outro lado, atenta a situação sub judice, e como resulta da leitura do artigo 2º, alínea a) da Portaria 112-A/2011 de 22.03, sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa, prevista no art.131º n.º 1 do CPPT.

H. Deste modo, tendo em conta o exposto, verifica-se a existência de excepção (dilatória) que, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, obsta ao conhecimento do pedido devendo, por isso, determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

I. Assim não se entendendo, o que por mero dever de ofício se contempla, sempre se dirá que, também no que respeita ao mérito do pedido, não assiste qualquer razão ao Requerente, como se verá de seguida.

J. O ora Requerente, enquanto pessoa colectiva de direito público, realiza operações que estão fora do campo de aplicação do imposto, por decorrerem dos seus poderes de autoridade, operações tributáveis no âmbito do imposto e, ainda, operações isentas de imposto.

K. Após revisão interna dos procedimentos, o R. apurou valor de imposto alegadamente suportado em excesso no valor de € 93.326,09, como resultado de uma reformulação do cálculo do pro rata.

L. O mecanismo das deduções do IVA está previsto nos artigos 19.º a 26.º do Código do IVA, referindo o artigo 19.º que, para apuramento do imposto devido os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis num determinado período, o imposto que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos, situação que deverá ser reflectida na declaração periódica a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA.

M. Para análise da situação em apreço, é igualmente relevante ter em consideração o disposto nos artigos 22º, 78º n.º 6 e 98º, todos do Código do IVA, bem como o artigo 78º n.º 1 da LGT.

N. Assim, não obstante os regimes de revisão oficiosa e do direito à dedução surgirem referidos no mesmo preceito legal e a dedução corresponder a um momento de autoliquidação, na verdade, são juridicamente independentes entre si – o da revisão oficiosa é regulado nos termos do art. 78º da LGT e o direito à dedução do IVA nas diversas normas do respectivo Código.

O. O sujeito passivo de IVA não tem liberdade para determinar o momento de exercício desse direito, limitando-se o art. 98º n.º 2 do Código do IVA a fixar, apenas, um limite máximo de carácter geral, a partir do qual aquele direito não pode já ser exercido.

P. A entender de outro modo, as normas que prevêem prazos especiais não teriam qualquer sentido útil, já que sempre lhes sobreporia a norma que estabelece o prazo geral de quatro anos, em manifesta violação do disposto no n.º 3 do art. 7.º do Código Civil.

Q. Efectivamente, determinam as regras gerais de Direito que lei geral não revoga lei especial ainda que aquela seja posterior.

R. A propósito da relação entre as regras ínsitas nos artigos 78º e 98º do Código do IVA, dever-se-á atentar ao conteúdo das decisões

proferidas em sede arbitral no âmbito dos processos 91/2013-T e 117/2013-T, bem como ao do Acórdão do STA, prolatado em 18.05.2011, referente ao processo 0966/2010.

S. Neste último pode ler-se, especificamente que «[...] deste artigo 22.º infere-se que a dedução do imposto não pode ser efectuada em qualquer momento, à escolha do sujeito passivo, sendo o alcance útil das normas referidas que indicam os momentos adequados para a dedução precisamente o de excluir que esta se possa fazer em momentos diferentes, quando tal não esteja especialmente previsto. O direito comunitário, que tem primazia sobre o direito interno desde que não sejam violados os princípios fundamentais do Estado de direito democrático [...] aponta no sentido de ser correcta esta interpretação. [...] Desta regulamentação, conclui-se a dedução de imposto apenas pode efectuar-se fora dos momentos considerados adequados em condições que forem fixadas, o que afasta a viabilidade de um tese que se reconduza à atribuição ao sujeito passivo do direito de fazer a dedução quando entender, dentro do prazo máximo legalmente admissível. Por isso, o n.º 2 do art. 92.º do CIVA, ao estabelecer que o direito à dedução só poderá ser exercido até ao limite de quatro anos após o nascimento do direito à dedução, não pode ter o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento dentro desse período para efectuar a dedução, mas sim de fixar um limite máximo que não pode ser excedido, mesmo nos casos em que a dedução pode efectuar em momentos diferentes dos indicados naquele art. 22.º, limite máximo este que, como resulta da parte inicial daquele n.º2, será aplicável quando não existir norma especial que fixe um limite inferior ou superior.»

T. E ainda que, «Para além do art. 71.º/ n.º 6, do CIVA, não existe qualquer disposição legal que se possa interpretar como permitindo ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução em momento posterior aos que resultam deste art. 22.º indicados, nos casos em que, por lapso

efectuado na sua contabilidade/ só detecte que tinha direito à dedução em momento posterior àquele em que o devia efectuar.»

U. É pois incontestável o Requerente está subordinado às regras reguladoras do direito à dedução consignadas no Código do IVA, pois, a não ser assim, os sujeitos passivos poderiam, ainda que não estivessem reunidos os pressupostos legais para o direito à dedução, obter o mesmo resultado através do recurso ao mecanismo da revisão oficiosa, relegando para segundo plano as normas próprias do imposto IVA

V. Logo, face à legislação aplicável ao caso concreto, entende-se que o prazo de quatro anos estatuído no n.º 2 do art. 98.º do CIVA e no art. 78.º da LGT não pode ser aplicável, mas sim a norma específica do art. 78.º n.º 6 do Código do IVA, que prevê, para estes casos, um prazo de dois anos.

W. Com efeito, o exercício do direito à dedução é temporalmente limitado, não a qualquer período posterior ao da recepção das facturas, como quer fazer valer o Requerente, mas sim ao período posterior em que se tiver verificado aquela recepção, ou seja, àquele imediatamente a seguir, pelo que a referida dedução deve ser reflectida, não numa qualquer declaração periódica a apresentar até ao limite do prazo de quatro anos a contar do nascimento do direito à dedução, como também erradamente quer fazer valer o Requerente.

X. Ainda fazendo referência à já mencionada decisão do Processo 91/2013-T/ leia-se a mesma quando refere que «A Requerente pretende que esta doutrina ficou desactualizada com a alteração ao art. 22.º, mas não é esse o caso, uma vez que continua o preceito a estabelecer o prazo para o exercício do direito à dedução, sendo que neste caso, uma vez que estamos perante um erro material, o prazo de correcção é o que consta do anterior art. 71.º, n.º 6, hoje art. 78.º, n.º 6 do CIVA. Assim, o prazo máximo de caducidade do art. 98.º não é aplicável uma vez que existe uma disposição legal a estabelecer um prazo inferior.»

Y. É mesmo o próprio Requerente que refere que até ao momento da revisão interna de procedimentos apenas deduzia o IVA suportado nos inputs relativos às operações tributadas, não tendo deduzido o imposto suportado nos inputs de utilização mista porque entendia que o mesmo não era dedutível.

Z. Ora, estamos assim perante um erro material, uma vez que essas aquisições estavam registadas na contabilidade do Requerente, mas este optou por não exercer o direito à dedução nas declarações periódicas respectivas.

AA. Ou seja, é um erro de registo do R. e não um erro de direito como pretende, e o mecanismo previsto para regularização destas situações é o do art.78º n.º 6 do Código do IVA ao qual já não foi possível recorrer por ter sido ultrapassado o prazo de dois anos, ali estabelecido.

BB. Como resulta igualmente do citado Ac. do STA, dali resulta claramente a inferência de que os erros constantes nos actos de autoliquidação objecto da revisão oficiosa peticionada consubstanciam erros materiais, pois são erros internos do Requerente, na valoração do que deve constituir IVA dedutível e não dedutível, apurado contabilisticamente e reportado, nessa medida, na respectiva declaração periódica do imposto.

CC. Quer na situação objecto de apreciação pelo STA, quer na sub judice, está em causa a correcção pelo sujeito passivo do registo e apuramento do IVA dedutível na sua contabilidade com referência ao período, em questão, com a consequente alteração da respectiva declaração periódica do imposto.

DD. Logo, como ali se conclui, para além do artigo 78º n.º 6 do Código do IVA, não existe qualquer disposição legal que se possa interpretar como permitindo ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução em momentos posteriores aos que resultam do artigo 22.º do Código do IVA, nos casos em que, por lapso efectuado na sua contabilidade, só detecte que tinha direito à dedução em momento posterior àquele em que o devia efectuar.

EE. Pelo que se tem de concluir que o Requerente deveria ter cumprido com as regras previstas no artigo 23.º do Código do IVA, ou seja, deveria ter efectuado a dedução do imposto referente dos bens e serviços de utilização mista, os quais registou na sua contabilidade, respeitando quer a regra geral do n.º 2 do artigo 22.º do Código do IVA, quer ainda o n.º 6 do seu artigo 23.º, corrigindo no final de cada ano esses montantes, com base no apuramento dos pro ratas definitivos o que, como o próprio afirma, não aconteceu, tendo sim considerado o imposto como não dedutível.

FF. Relativamente ao aresto do STA citado pelo R., relativo ao processo 0366/11, o mesmo parece-nos fora do contexto uma vez que versa sobre uma situação de liquidação em excesso e não de direito à dedução, o que implica diferentes perspectivas e aplicação de normas distintas.

Termos pelos quais e com o douto suprimento de V. Exas. devem ser julgadas procedentes as excepções dilatórias de incompetência material deste Tribunal Arbitral, absolvendo-se em conformidade a entidade Requerida da instância, ou caso assim não se entenda, ser julgado improcedente, o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos com as legais conseqüências.

Posteriormente, o Tribunal Arbitral notificou as Partes para se pronunciarem sobre a questão da incompetência em razão da matéria equacionada, para além do que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira, sob a perspectiva de o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não ter por fundamento um juízo sobre a legalidade ou ilegalidade da liquidação ou liquidações de IVA e poder entender-se que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não sejam competentes para apreciar pedidos de declaração de ilegalidade de actos que não sejam de um dos tipos expressamente indicados no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT nem actos que conheçam da legalidade de actos de um desses tipos, questão esta que se pode colocar em face da possível limitação da jurisdição dos tribunais arbitrais ao âmbito do processo de impugnação judicial e da definição do âmbito deste que resulta das alíneas d) e p) do n.º 1, do artigo 97.º do CPPT.

As Partes pronunciaram-se sobre esta questão de incompetência em razão da matéria.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e, posteriormente, foi efectuada pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD a substituição do Árbitro Presidente, por impedimento superveniente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a. O Requerente é uma pessoa colectiva de direito público local, cuja actividade consiste na prossecução das suas atribuições municipais nas diversas áreas de actividade, encontrando-se enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal mensal;
- b. Na prossecução das suas atribuições, o Requerente realiza um conjunto de operações inseridas no âmbito dos seus poderes de autoridade (como a cobrança de licenças e taxas), as quais são excluídas da sujeição a IVA ao abrigo do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA;
- c. O Requerente realiza também um conjunto de operações, quer transmissões de bens, quer prestações de serviços, que não se enquadram no âmbito dos seus poderes de autoridade ou das suas funções públicas.
- d. O Requerente realiza também operações tributadas em IVA (como a exploração de parques de estacionamento, a cedência à exploração de equipamentos e infra-estruturas, entre outras) e operações isentas deste imposto (como o arrendamento de fogos nos bairros sociais).

- e. O Requerente, em 2012, procedeu a uma revisão dos procedimentos adoptados em sede de IVA para o ano de 2008 (nomeadamente, dos métodos de dedução aplicados nesse ano), da qual resultou, em seu entender, um valor adicional de IVA a deduzir, designadamente em resultado de dois aspectos, a saber:
- Aumento da percentagem de dedução (pro rata), a qual foi aplicada ao IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização “mista” (i.e., utilizados indistintamente para a actividade do A como um todo, quer tributada quer não tributada em IVA, usualmente designados por “recursos comuns”), resultando assim um montante de IVA a recuperar de € 93.326,09;
 - Aplicação do método da afectação real, na recuperação do IVA dos recursos destinados à realização de operações tributadas realizadas pelo A, tendo resultado um montante de IVA a recuperar de € 3.035,43.
- f. O Requerente procedeu igualmente à correcção do IVA que havia deduzido e que estava associado a recursos utilizado exclusivamente em actividades que não conferem o direito à dedução, tendo efectuado a respectiva correcção a favor do Estado (no valor de € 29.712,34).
- g. Adicionalmente, e ainda no âmbito da revisão de procedimentos realizada, o Requerente entendeu que havia regularizado IVA a favor do Estado em excesso (no montante de € 1.719,14) relativamente à nota de crédito n.º 2008..., cujo IVA ascende a Euro 1.790,77.
- h. Como consequência da revisão realizada, e tendo por base o disposto no artigo 23.º do Código do IVA, o Requerente calculou a sua percentagem de dedução, relativa ao ano de 2008, que passou a ser de 4% (sendo que a percentagem que havia sido aplicada pelo A se reportava a apenas 2%).

- i. Em resultado da aplicação da percentagem que o Requerente entendeu ser correcta de dedução ao IVA suportado na aquisição de recursos comuns, foi apurado um valor de imposto que o Requerente entende ter sido suportado em excesso em 2008, e como tal susceptível ainda de dedução, no valor de € 93.326,09.
- j. Adicionalmente, também para o ano de 2008, o Requerente procedeu à aplicação do método da afectação real, tendo, para tal, identificado os recursos utilizados para a realização de actividades tributadas que conferem o direito à dedução.
- k. O Requerente concluiu que o IVA incorrido na aquisição de recursos associados à cedência do Palácio ..., da Antiga Fábrica ... e do Jardim e Logradouro do Palácio ... ao Grupo B, S.A. era passível de dedução integral.
- l. O Requerente procedeu ao apuramento do IVA incorrido na aquisição de recursos directamente associados à cedência tributada acima mencionada apenas para os meses de Novembro e Dezembro de 2008, por entender que quanto a estes estava ainda dentro do prazo legal para a recuperação do IVA, apurando o valor de imposto que entende ter sido suportado em excesso, nos meses de Novembro e Dezembro de 2008, no montante de € 3.035,43.
- m. Ainda no âmbito da revisão de procedimentos realizada, o Requerente entendeu que havia regularizado IVA a favor do Estado em excesso (no montante de € 1.719,14) relativamente à nota de crédito n.º 2008... no valor de € 1.790,77, emitida pela C, E.M., por ter regularizado a favor do Estado a totalidade do IVA desta nota de crédito, quando apenas havia deduzido pelo pro rata o IVA da factura que foi corrigida por esta nota de crédito.
- n. O Requerente, tendo em vista recuperar o IVA que entendeu ter sido suportado em excesso no ano de 2008, apresentou, no dia 30-11-2012, um pedido de revisão oficiosa, solicitando autorização, à Autoridade Tributária, para efectuar a regularização/dedução do IVA

suportado em excesso durante o ano de 2008, no valor total de € 98.080,66 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

- o. Relativamente ao pedido de revisão oficiosa, foi elaborada na Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e a Despesa – IVA da Direcção de Finanças do ... a Informação n.º ..., datada de 12-07-2013, cuja cópia consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, que se dá como reproduzido, de que consta, além do mais o seguinte:

1. Situação apresentada

1.1 É uma pessoa colectiva de direito público local cuja actividade consiste na prossecução das suas atribuições municipais, encontrando-se enquadrada para efeitos de IVA, no regime normal mensal.

1.2 Na prossecução das suas atribuições a Requerente realiza operações inseridas no âmbito dos poderes de autoridade, as quais são excluídas da sujeição a IVA ao abrigo do n.º 2 do artigo 2º do Código do IVA.

1.3 Não obstante, realiza também um conjunto de operações, que não se encontram enquadradas no âmbito dos seus poderes de autoridade ou das suas funções públicas estando por isso sujeitas a IVA nos termos gerais do Código.

1.4 No ano de 2008 o método de dedução utilizado pelo Município foi o pro rata, tendo aplicado uma percentagem de dedução de 2% ao IVA dos recursos adquiridos para a sua actividade no ano em questão.

1.5 No decorrer do ano de 2012, o Município foi alvo de uma inspeção por parte da autoridade tributária, a qual abrangeu o ano de 2008.

1.6 O Município foi notificado, foi notificado no dia 11 de Outubro de 2012, do projeto de relatório, no qual foram propostas correções

aritméticas relativas ao IVA indevidamente deduzido (IVA associado a recursos utilizados exclusivamente em atividades que não conferem o direito à dedução), no valor de € 29712,34, pelo que concordando procedeu voluntariamente à correção em causa, no campo 41 da declaração de substituição entregue para o período de 08 03 (documento 1)

1.7 O Município procedeu a uma revisão dos métodos de dedução aplicados em 2008, do qual resultam as seguintes alterações, agora a seu favor:

- a) Revisão do cálculo da percentagem de dedução (pro rata) e aplicação da mesma apenas ao IVA suportado nos recursos de utilização “mista”*
- b) Dedução integral do IVA dos recursos destinados à realização de operações tributadas que conferem o direito à dedução.*

1.8 Pelo que divide a exposição nos seguintes pontos:

1.8.1 “IVA a recuperar pela aplicação do método do pro rata de dedução”,

- por ter procedido a uma revisão dos procedimentos no cálculo da percentagem de dedução (pro rata) a aplicar ao ano de 2008,

Tendo por base o disposto no artigo 23º do Código do IVA a requerente calculou uma percentagem de dedução de 4% (documento 2), e apurou um valor de imposto suportado em excesso, no ano de 2008, de € 93326,09 (documento 3), IVA associado a:

- obras efetuadas em edifícios (documentos 4 e 5) e,*
- despesas*

1.8.2 “IVA a recuperar por aplicação do método da afetação real”

-pelo que procedeu à identificação dos recursos utilizados para a realização de atividades tributadas que conferem direito a dedução, concluindo que no ano de 2008, o IVA Fábrica de ... e do Jardim e Logradouro do Palácio do ... ao Grupo B, S.A., era passível de dedução integral, conforme informação vinculativa (documento n.º 7). Procedeu ao apuramento do IVA incorrido apenas para os meses de Novembro e Dezembro de 2008. Dado que havia procedido à dedução de apenas parte do IVA em causa pelo método do pro rata (2%), foi apurado o valor do imposto suportado em excesso, o qual ascende a €3035,43 (documento n.º 8).

1.8.3 "Outras correções"

No âmbito de revisão de procedimentos, o Município verificou que havia regularizado IVA a favor do Estado em excesso, no montante de € 1719,14 relativamente à nota de crédito n.º ... no valor de € 1790,77, por ter regularizado a favor do Estado a totalidade do IVA, quando apenas havia deduzido pelo pro rata o IVA da fatura corrigida por esta nota de crédito. Deste modo, a regularização a favor do Estado deveria corresponder apenas a 4% (valor do pro rata) do montante do IVA mencionado na nota de crédito

Assim solicita autorização para procederá correção em causa.

1.9 Em face do exposto, a requerente considera que tem direito a corrigir IVA a seu favor no montante de € 98080,66, de acordo com os artigos 98º do CIVA e 78º da LGT. Todos os documentos de

suporte encontram-se arquivados no departamento financeiro da requerente, disponíveis para consulta da autoridade tributária.

2. Do Pedido

2.1 Consiste o objeto da presente petição ao reconhecimento do direito de proceder à dedução do IVA, por ter procedido a uma revisão dos métodos de dedução aplicados em 2008, após inspeção por parte da autoridade tributária, a qual abrangeu o ano de 2008.

Por ser sujeito passivo misto, procedeu a requerente à utilização do método do pro rata para determinar a parcela dedutível do imposto que suportou nos inputs necessários à sua atividade, nos termos do artigo 23º do CIVA. A percentagem de dedução provisória de 2007 foi aplicada em 2008 e é idêntica à definitiva, 2%.

Após a revisão de procedimentos o pro rata definitivo apurado é de 4.%

A requerente entende estar em condições de exercer o direito de regularizar a seu favor o IVA liquidado em excesso no montante de € 98080,66, apurado de Janeiro a Dezembro de 2008, por ter utilizado em 2008, pro rata de 2%, ponto 1.8.1, ou por não ter deduzido, conforme ponto 1.8.2 ou por ter feito regularizações por valores superiores, conforme ponto 1.8.3, invocando os nº 1 e 2 do artigo 98º do Código do IVA e o nº 1 do artigo 78º da LGT.

A administração tributária está obrigada a pronunciar-se por força do preceituado no n.º 1 do artigo 56º da LGT.

2.2 Dispõe o n.º 1 do artigo 78º do LGT o seguinte:

"A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços".

O sujeito passivo teve inspeção tributária ao exercício de 2008 e não deduziu reclamação administrativa, com fundamento em, qualquer ilegalidade, no prazo de 120 dias, embora discorde do pro rata definitivo de 2% apurado em 2008.

2.3 Refere ainda o nº 2 do artigo 78º da LGT, "Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação".

Como dispõe o nº 2 do artigo 78º da LGT, alargou-se a possibilidade de revisão nos casos de auto liquidação, permitindo-se quando o erro é imputável ao sujeito passivo, que se ficcionasse como imputável à autoridade tributária, mas não prejudica os ónus legais de reclamação ou impugnação, pelo que o sujeito passivo em caso de autoliquidação, deveria apresentar, previamente ao pedido de revisão oficiosa, a reclamação prevista no nº 1 do artigo 131º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no prazo legalmente estipulado, de dois anos.

2.4 De acordo com o disposto no nº 2 do artigo 22º do Código do IVA (redação anterior ao D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto) que constitui a regra geral, "Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deverá ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação", e determina o nº 3 da mesma norma, "Se a recepção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, poderá a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar".

2.5 Assim os prazos previstos para a dedução do IVA, encontram-se plasmados no nº 2 do artigo 22º do CIVA, pelo que, em

conformidade com a legislação, o nº 2 do artigo 98º do CIVA estabelece que o direito à dedução pode ser exercido até ao limite de quatro anos após o nascimento do direito à dedução, mas não é dado ao sujeito passivo a liberdade de poder determinar o momento de exercer esse direito, limitando-se a referida norma a fixar, apenas um limite máximo de carácter geral, a partir do qual o direito à dedução não pode já ser exercido.

2.6 De acordo com o nº 1 do artigo 22º do CIVA, "O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período."

2.7 O pedido de revisão oficiosa dos atos tributários foi efetuado em 2012-11-30, no Serviço de Finanças de ..., pelo que face ao nº 1 do artigo 22º do CIVA e ao nº 1 do artigo 78º da LGT, para as autoliquidações do IVA ocorridas nos meses de Janeiro a Outubro de 2008, o pedido de revisão oficiosa é intempestivo. Para os meses de Novembro e Dezembro de 2008, nos termos do nº 1 do artigo 78º embora o pedido se enquadre no conceito de autoliquidação do IVA, os atos tributários em causa já não podem ser revistos, uma vez que não há disposições legais que permitam o exercício da dedução dos documentos contabilizados em 2008.

A regularização de IVA a favor do sujeito passivo, solicitada pelo Município, refere-se a documentos já registados, pelo que a petição do contribuinte não pode aproveitar o prazo alargado de quatro anos estabelecido para o nº 2 do artº 98º do CIVA, por existir prazos estabelecidos no artigo 22º do CIVA para o exercício do direito à dedução.

3 Conclusão

3.1 Face às disposições legais citadas e em conformidade com o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA, que dispõe "Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deverá ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação", pelo que já não existe disposição legal que permita o exercício do direito à dedução do IVA em momento posterior aos estabelecidos no artigo 22.º do Código do IVA.

3.2 Dado que não existe disposição legal que permita ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução em momento posterior aos prazos estabelecidos no artigo 22.º do CIVA, será de indeferir o pedido de revisão oficiosa.

- p. O Requerente foi notificado para exercer o direito de audição com base na informação referida e não o exerceu.
- q. Com a data de 16-09-2013, na referida Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e a Despesa – IVA da Direcção de Finanças do ... foi elaborada uma Informação cuja cópia consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:
Foi emitido o projeto de decisão, no sentido do indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Através do n/ofício n.º ... de 2012-07-12, foi a requerente notificada do projeto de decisão para, querendo, vir exercer o direito de audição, no prazo de 15 (quinze) dias, conforme despacho exarado pelo Chefe de Divisão da DLIRD, em 2012-07-12, na n/informação n.º ..., de 2012-07-12.

A notificação foi efetuada, nos termos do artigo 60.º da LGT, mediante o envio do citado ofício, sob registo postal n.º ... em 2012-

07-15, presumindo-se a notificação realizada em 2012-07-18, nos termos do n.º 3 do artigo 38.º e n.º 1 do artigo 39.º, ambos do CPPT.

Verificando-se que, decorrido aquele prazo, o sujeito passivo não exerceu o direito de audição, somos de parecer que se deve manter a proposta constante da n/informação n.º ... de 2012-07-12, de indeferimento do presente pedido de revisão oficiosa.

- r. O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 16-01-2013, proferido pelo Senhor Chefe de Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e a Despesa – IVA da Direcção de Finanças do ..., que tem o seguinte teor:

«Concordo.

Notifique a decisão nos termos do artigo 77.º da LGT, referindo os meios de defesa respectivos».

- s. O despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi notificado ao ora Requerente, a 18-09-2013, através do Ofício n.º ..., de 16-09-2013 (Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- t. Na notificação deste despacho de indeferimento refere-se, além do mais o seguinte:

Fica por este meio notificado que, por despacho de 16-09-2013, exarado na informação n.º ..., de 16.09-2013, foi indeferido o pedido de revisão do acto tributário em epígrafe, com a fundamentação constante dos documentos em anexo, com 7 folhas.

Se não concordar com a decisão, poderá recorrer hierarquicamente ao abrigo dos artigos 80.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 66.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data da notificação, ou interpor impugnação judicial ao abrigo do artigo 95.º, n.º 1 e 2 alínea d) da LGT e artigo 97.º do CPPT, no prazo previsto no artigo 102.º, n.º 1 do CPPT.

Os prazos contam-se de forma contínua, a partir do dia seguinte ao da assinatura do aviso de recepção desta notificação.

- u. Em 17-12-2013, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

3. Exceções

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou exceções, uma derivada da falta de objecto sindicável em sede arbitral, por falta de identificação do actos de autoliquidação de IVA a que ao Requerente alude e outra relativa à competência material dos tribunais arbitrais para reconhecerem o direito à dedução de IVA.

Para além disso, este Tribunal Arbitral suscitou também a questão da incompetência material para conhecer da legalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa que não comportam a apreciação da legalidade de actos de liquidação, inclusivamente de autoliquidação.

As questões competência são de conhecimento prioritário, como resulta do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Por isso, começar-se-á pela apreciação das questões de competência colocadas, sendo certo que, se alguma das questões for procedente, ficará prejudicado, por se tornar inútil o conhecimento das demais.

3.1. Questões da incompetência material

O Requerente submeteu a apreciação deste Tribunal Arbitral os seguintes pedidos:

- declarar ilegal o acto de autoliquidação sob apreço;
- proceder à anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Município;
- autorizar a dedução do valor do IVA suportado em excesso durante o ano de 2008, equivalente à quantia de Euro 98.080,66.

3.2. Questão da competência deste Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de autorização de dedução de IVA

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; (redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

Para além da apreciação directa da legalidade de actos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar actos de segundo ou terceiro grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, designadamente de actos que decidam reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações gratuitas) e à «*decisão do recurso hierárquico*».

Assim, é manifesto que não se insere no âmbito destas competências emitir autorizações nem apreciar a legalidade ou ilegalidade de decisões de indeferimento de pedidos autorização para dedução de IVA ou sua regularização.

Na verdade, apesar de se ter vindo a entender, em sintonia com longa jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo que, na sequência de declaração de ilegalidade de actos de liquidação, proferida em processo de impugnação judicial, podem ser proferidas decisões de condenação no pagamento de juros

indemnizatórios bem como, por força do artigo 171.º, n.º 1, do CPPT, de condenação no pagamento de indemnizações por garantia indevida, o certo é que não há qualquer suporte legal para permitir que sejam proferidas condenações de outros tipos, mesmo que sejam consequências, a nível executivo, da declaração de ilegalidade de actos de liquidação.

Com efeito, como decorre do preceituado no artigo 24.º do RJAT, a definição dos actos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais, cabe, em primeira linha, à Autoridade Tributária e Aduaneira, com a subsequente possibilidade de recurso aos tribunais tributários para requerer coercivamente a execução, no âmbito do processo de execução de julgados, previsto no artigo 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Assim, é manifesta a incompetência deste Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de autorização a regularização de IVA formulado pela Requerente, pelo que procede a excepção da incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos artigos 25.º e 26.º da sua Resposta, quanto a esta pretensão.

3.3. Questão da competência para declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação na sequência de pedidos de revisão oficiosa

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º do RJAT estabelece que *«a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos»*.

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável

naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

Na alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que **não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário**»*.

A referência expressa ao precedente *«recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles arts. 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia *«quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária»* (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do art. 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada.

No caso em apreço, é pedida a declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação de IVA respeitante ao exercício de 2008, bem como a declaração de ilegalidade e anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Assim, importa, antes de mais, esclarecer se a declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão do acto tributário, previstos no art. 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo art. 2.º do RJAT.

Na verdade, neste art. 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes actos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os *«pedidos de revisão de actos tributários»* e *«os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação»*.

No entanto, a fórmula «*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.

Aliás, foi precisamente neste sentido que o Governo, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as «*pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*», o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.

Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, ***nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa.*** (¹)

A referência expressa ao artigo 131.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não pode ter o alcance decisivo de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação.

Na verdade, a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, ***proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal*** das normas ao estatuir que ***«a interpretação não deve cingir-se à letra da lei»***, devendo, antes, ***«reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada»***.

Quanto a correspondência entre a interpretação e a letra da lei, basta ***«um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso»*** (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) o que só impedirá que se adoptem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa.

Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação declarativa, que explicita o alcance do teor literal, nem mesmo interpretação extensiva, quando se possa concluir que o legislador disse menos do que o que, em coerência, pretenderia dizer, isto é, quando disse imperfeitamente o que pretendia dizer. Na interpretação extensiva ***«é a própria valoração da norma (o seu “espírito”) que leva a descobrir a necessidade de***

¹ Como se entendeu no citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-6-2006, proferido no processo n.º 402/06.

estender o texto desta à hipótese que ela não abrange», «a força expansiva da própria valoração legal é capaz de levar o dispositivo da norma a cobrir hipóteses do mesmo tipo não cobertas pelo texto».(²)

A interpretação extensiva, assim, é imposta pela coerência valorativa e axiológica do sistema jurídico, erigida pelo artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil em critério interpretativo primordial pela via da imposição da observância do princípio da unidade do sistema jurídico.

É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de actos não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa.

Na verdade, além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para a essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os actos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos actos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária.

Uma outra confirmação inequívoca de que é essa a razão de ser da exigência de reclamação graciosa necessária encontra-se no n.º 3, do artigo 131.º do CPPT, ao estabelecer que *«sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º»*. Na verdade, em situações deste tipo, houve uma pronúncia prévia genérica da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto de autoliquidação e é esse facto que explica que deixe de exigir-se a reclamação graciosa necessária.

² (1) BAPTISTA MACHADO, *Lições de Direito Internacional Privado*, 4.ª edição, página 100.

Ora, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação é proporcionada à Administração Tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. (³)

Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de actos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de actos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do acto tributário em vez da reclamação graciosa.

Por isso, é de concluir que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência ao artigo 131.º do CPPT relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de actos de autoliquidação, acabaram por incluir referência ao artigo 131.º que não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses actos.

Aliás, é de notar que esta interpretação não se cingindo ao teor literal até se justifica especialmente no caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, por serem evidentes as suas imperfeições: uma, é associar a fórmula abrangente «*recurso à via administrativa*» (que referencia, além da reclamação graciosa, o recurso hierárquico e a revisão do acto tributário) à «*expressão nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*», que tem potencial alcance restritivo à reclamação graciosa; outra é utilizar a fórmula «*precedidos*» de recurso à via administrativa,

³ (¹) Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, processo n.º 565/07.

reportando-se às *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos»*, que, obviamente, se coadunariam muito melhor com a feminina palavra *«precedidas»*.

Por isso, para além da proibição geral de interpretações limitadas à letra da lei que consta do artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, no específico caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 há uma especial razão para não se justificar grande entusiasmo por uma interpretação literal, que é o facto e a redacção daquela norma ser manifestamente defeituosa.

Para além disso, assegurando a revisão do acto tributário a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de *«reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes»* manifestado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

E, por ser a solução mais acertada, tem de se presumir ter sido normativamente adoptada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Por outro lado, contendo aquela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 uma fórmula imperfeita, mas que contém uma expressão abrangente *«recurso à via administrativa»*, que potencialmente referencia também a revisão do acto tributário, encontra-se no texto o mínimo de correspondência verbal, embora imperfeitamente expresso, exigido por aquele n.º 3 do artigo 9.º para a viabilidade da adopção da interpretação que consagre a solução mais acertada.

É de concluir, assim, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas a adjectivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.

3.4. Questão da incompetência deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de actos de autoliquidação precedidos de pedido de revisão oficiosa cuja decisão não comporta a apreciação da legalidade daqueles actos

Como se referiu, este Tribunal Arbitral notificou as Partes para se pronunciarem sobre a questão da incompetência em razão da matéria equacionada sob a perspectiva de o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não ter por fundamento um juízo sobre a legalidade ou ilegalidade da liquidação ou liquidações de IVA.

No art. 2.º do RJAT, em que se define a «*Competência dos tribunais arbitrais*», não se inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos tributários, pois, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas se indica a competência dos tribunais arbitrais para «*a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*» e «*a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*».

Porém, o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos **n.ºs 1 e 2** do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ***todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial***, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT.

Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua «*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*» (n.º 2).

Mas, este mesmo argumento que se extrai da autorização legislativa conduz à conclusão de que *estará afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando, no processo judicial tributário, não for utilizável a impugnação judicial ou a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.*

Na verdade, sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre o «*sistema fiscal*», inclusivamente as «*garantias dos contribuintes*» [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] (⁴), e sobre a «*organização e competência dos tribunais*» [art. 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP], não pode o referido art. 2.º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo (art. 112.º, n.º 2, da CRP), ser interpretado como atribuindo

⁴ (1) Embora no art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, em que se define a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, se faça referência à criação de impostos e sistema fiscal, esta norma deve ser integrada com o conteúdo do n.º 2 do art. 103.º da mesma, em que se refere que a lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, que constitui uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva, como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional.

A título de exemplo, indicam-se neste sentido, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 29/83, de 21-12-1983, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 338, página 201 (especialmente, páginas 204-205);
- n.º 290/86, de 29-10-1986, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 8.º volume, página 421 (especialmente, páginas 423-424);
- n.º 205/87, de 17-6-1987, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 9.º volume, página 209 (especialmente páginas 221-222);
- n.º 461/87, de 16-12-1987, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 372, página 180 (especialmente página 197);
- n.º 321/89, de 29-3-1989, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 385, página 265 (especialmente página 281).

O Tribunal Constitucional tem entendido também que a reserva de competência legislativa da Assembleia da República compreende tudo o que seja matéria legislativa e não apenas as restrições de direitos (neste sentido, pode ver-se o acórdão n.º 161/99, de 10-3-99. processo n.º 813/98, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 81).

aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competência para a apreciação da legalidade de outros tipos de actos, para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Assim, para resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral torna-se necessário apurar se a legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa podia ou não ser apreciada, num tribunal tributário, através de processo de impugnação judicial ou acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

O acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa do acto tributário constitui um acto administrativo, à face da definição fornecida pelo art. 120.º do CPA [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no art. 2.º, alínea d), da LGT, 2.º, alínea d), do CPPT, e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

Por outro lado, é também inquestionável que se trata de um acto em matéria tributária pois é feita nele a aplicação de normas de direito tributário.

Assim, aquele acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui um «*acto administrativo em matéria tributária*».

Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos *comportem* ou *não comportem* a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação. (⁵)

Eventualmente, como excepção a esta regra poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art. 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a

⁵ (¹) No conceito de «*liquidação*», em sentido lato, englobam-se todos os actos que se reconduzem a aplicação de uma taxa a uma determinada matéria colectável e, por isso, também os actos de retenção na fonte (para além dos de autoliquidação e pagamento por conta, que não interessam para a decisão do presente processo).

impugnação judicial é sempre utilizável. (⁶) Outras excepções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos. (⁷)

Mas, nos casos em que não há normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial.

À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial, os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial **quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de autoliquidação**. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação **não comporta** a apreciação da legalidade deste será aplicável a **acção administrativa especial**. Trata-se de um critério de distinção dos campos de aplicação dos referidos meios processuais de duvidosa justificação, mas o certo é que é o que resulta do teor das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e tem vindo a ser uniformemente adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo. (⁸)

Esta constatação de que há sempre um meio impugnatório processual adequado para impugnar contenciosamente o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação, conduz, desde logo, à conclusão de que não se está perante uma

⁶ (¹) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 2-4-2009, processo n.º 0125/09.

⁷ (¹) Exemplo de uma situação deste tipo é a do art. 22.º, n.º 13, do CIVA, em que se prevê a utilização do processo de impugnação judicial para impugnar actos de indeferimento de pedidos de reembolso.

⁸ (¹) No sentido de o meio processual adequado para conhecer da legalidade de acto de decisão de procedimento de revisão oficiosa de acto de liquidação ser a acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do CPTA) se nessa decisão não foi apreciada a legalidade do acto de liquidação, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20-5-2003, processo n.º 638/03; de 8-10-2003, processo n.º 870/03; de 15-10-2003, processo n.º 1021/03; de 24-3-2004, processo n.º 1588/03, de 6-11-2008, processo n.º 357/08.

Adoptando o entendimento de que o processo de impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos de indeferimento de reclamações gratuitas que tenham apreciado a legalidade de actos de liquidação, podem ver-se os acórdãos do STA de 15-1-2003, processo n.º 1460/02; de 19-2-2003, processo n.º 1461/02; e de 29-2-2012, processo n.º 441/11.

situação em que no processo judicial tributário pudesse ser utilizada a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois a sua aplicação no contencioso tributário tem natureza residual, uma vez que essas acções «*apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*» (art. 145.º, n.º 3, do CPPT).

Uma outra conclusão que permite a referida delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial é a de que, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, ***apenas se inserem nesta competência os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos autoliquidação que comportem a apreciação da legalidade destes actos.***

A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de actos administrativos ***que não comportem*** a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a) do n.º 4 do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objectos possíveis do processo arbitral tributário «*os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*», pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos ***que não comportem*** a apreciação da legalidade de actos de liquidação.

Por isso, a solução da questão da competência deste Tribunal Arbitral conexas com o conteúdo do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, depende da análise deste acto.

No caso em apreço, o motivo invocado para o indeferimento da revisão oficiosa foi a intempestividade da pretendida regularização, o que, obviamente, não implica apreciação da legalidade ou não de qualquer acto de liquidação.

Porém, à face do critério de repartição dos campos do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial delineado pelas alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, não é necessário que a apreciação da legalidade de um acto de liquidação

seja o fundamento da decisão procedimental ou que no pedido formulado se peça a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, bastando que esse acto a *comporte*, o que, neste contexto, significa que no acto impugnado se inclua um juízo sobre a legalidade de um acto de liquidação, mesmo que não seja a sua legalidade ou ilegalidade o fundamento da decisão. Diferente seria de a lei empregasse outras expressões, como «*aprecie*» o «*decida*».

Ora, no caso em apreço, não se pode entender que a decisão do pedido de revisão oficiosa inclua a apreciação da legalidade de qualquer acto de liquidação, pois, como se vê pelo texto da informação em que se baseou a decisão de indeferimento, que se reproduziu na alínea o) da matéria de facto fixada, em nenhum ponto se refere se estão ou não de acordo com as correcções que o Requerente pretende ver autorizadas.

De facto, desde o ponto 1. até ao ponto 2.1. da Informação é meramente um relatório da situação procedimental que se apresenta para decisão, só no ponto 2.2. se passando a apreciar o pedido.

Nesse ponto 2.2. da Informação, refere-se que o regime do artigo 7.º, n.º 1, da LGT e constata-se que o Requerente não apresentou uma reclamação administrativa com fundamento em qualquer ilegalidade no prazo de 120 dias.

No ponto 2.3. da Informação, transcreve-se o n.º 2 do mesmo artigo 78.º e conclui-se dele (bem ou mal) que o Requerente «*deveria apresentar, previamente ao pedido de revisão oficiosa, a reclamação prevista no n.º 1 do artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no prazo legalmente estipulado, de dois anos*».

No ponto 2.4. da Informação, referem-se os n.ºs 2 e 3 do artigo 22.º do CIVA.

No ponto 2.5. da Informação, referem-se os artigos 22.º, n.º 2, e 98.º, n.º 2, e conclui-se deles que há um prazo máximo de quatro anos para o exercício do direito à dedução, «*mas não é dado ao sujeito passivo a liberdade de poder determinar o momento de exercer esse direito, limitando-se a referida norma a fixar, apenas um limite máximo de carácter geral, a partir do qual o direito à dedução não pode já ser exercido*».

No ponto 2.6. da Informação, reproduz-se o artigo 22.º, n.º 1, do CIVA..

No ponto 2.7. da Informação, refere-se a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa e conclui-se que ele foi intempestivo, em face do preceituado no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, relativamente às autoliquidações de Janeiro a Outubro de 2008. Quanto às

autoliquidações de Novembro e Dezembro de 2008, refere-se «os atos tributários em causa já não podem ser revistos, uma vez que não há disposições legais que permitam o exercício da dedução dos documentos contabilizados em 2008» e que a regularização de IVA solicitada «refere-se a documentos já registados, pelo que a petição do contribuinte não pode aproveitar o prazo alargado de quatro anos estabelecido para o n.º 2 do art.º 98.º do CIVA, por existir prazos estabelecidos no artigo 22.º do CIVA para o exercício do direito à dedução».

Na «Conclusão» da referida Informação, refere-se que, «face às disposições legais citadas e em conformidade com o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA, (...) já não existe disposição legal que permita o exercício do direito à dedução do IVA em momento posterior aos estabelecidos no artigo 22.º do Código do IVA» e que «Dado que não existe disposição legal que permita ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução em momento posterior aos prazos estabelecidos no artigo 22.º do CIVA, será de indeferir o pedido de revisão oficiosa».

Não se encontra, assim, na referida Informação, que consubstancia a fundamentação do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, qualquer referência à legalidade dos actos de autoliquidação, apreciando-se apenas se o pedido era tempestivo, à face do artigo 78.º da LGT e dos artigos 22.º e 98.º do CIVA.

A Informação subsequente à notificação para exercício do direito de audição, que se reproduziu na alínea q) da matéria de facto fixada contém apenas referências à notificação do projecto de decisão e não exercício do direito de audição, terminando com proposta de manutenção do indeferimento proposto na Informação anterior.

O acto de indeferimento limita-se a manifestar com concordância com esta Informação.

Assim, é inequívoco que o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não comporta a apreciação da legalidade dos actos de autoliquidação, pois em nenhum ponto diz se têm suporte na lei substantiva as correcções que o Requerente pretendia efectuar, baseando-se o indeferimento apenas na falta de norma legal que preveja a possibilidade de exercício do direito a dedução no momento em que o Requerente o pretendeu exercer.

Sendo assim, pelo que atrás se disse sobre a limitação das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD à apreciação da legalidade de actos de decisão

de pedidos de revisão oficiosa que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, tem de se concluir pela incompetência deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

A incompetência para apreciar a legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa tem como corolário a incompetência para apreciar a legalidade dos actos de autoliquidação que a Requerente refere.

Na verdade, como a própria Requerente refere, o objecto **imediato** do pedido de pronúncia arbitral é a ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa sendo a ilegalidade dos actos de autoliquidação meramente objecto **mediato** do pedido de pronúncia arbitral, o que tem como consequência que a ilegalidade destes actos apenas pode ser apreciada através da apreciação da ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (que enfermaria de ilegalidade se, apreciando a legalidade de actos de autoliquidação ilegais, indeferisse a sua revisão por os considerar legais).⁹

O facto, referido na alínea t) da matéria de facto fixada, de na notificação que foi feita a Requerente ser indicada a possibilidade de «*interpor impugnação judicial ao abrigo do artigo 95º, nº 1 e 2 alínea d) da LGT e artigo 97º do CPPT, no prazo previsto no artigo 102º, nº 1 do CPPT*», podendo ser relevante para outros efeitos, designadamente para efeito da utilização da faculdade prevista no n.º 4 do artigo 37.º do CPPT (a apreciar pelo tribunal competente) não releva para efeito da apreciação da competência.

Na verdade, a competência material dos Tribunais na área do direito público é de ordem pública, como decorre do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, pelo que apenas depende do próprio acto que é objecto do processo, não podendo a Administração Tributária alterar a competência dos Tribunais, por via da respectiva notificação.

Pelo exposto, verifica-se a excepção da incompetência material, que é obstáculo a apreciação do mérito da causa e justifica a absolvição da Autoridade Tributária e Aduaneira da instância [artigos 16.º, n.º 1, do CPPT e 278.º, n.º 1, alínea a), do CPC,

⁹ (¹) Aliás, é manifesto que tendo os actos de autoliquidação sido praticados em 2008, seria manifestamente intempestivo o pedido de pronúncia arbitral se tivesse por objecto imediato esses actos.

subsidiariamente aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT].

4. Questões de conhecimento prejudicado

De harmonia com o exposto procedem as exceções da incompetência material e da intempestividade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que se verificam obstáculos à apreciação dos pedidos formulados pela Requerente.

Consequentemente, impõe-se absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no processo.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedentes as exceções da incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar o mérito da causa;
- absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **98.080,66**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 10-10-2014

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Marta Gaudêncio)