

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 185/2014-T

Tema: IVA - Despesas em recursos comuns / Dedutibilidade.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Clotilde Celorico Palma e Filipa Barros, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 25 de Fevereiro de 2014, o **A**, pessoa colectiva de direito público local, contribuinte fiscal número ..., com sede na ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de reembolso de IVA solicitado na declaração periódica de Maio de 2013.
2. Para fundamentar o seu pedido alega o Requerente, em síntese, que após uma revisão que efectuou aos seus procedimentos em matéria de IVA, verificou que suportou IVA em excesso nas aquisições de determinados recursos directamente associados a actividades tributadas do **A**, nomeadamente exploração do **B**, locação de ... e ainda distribuição de ... - ano 2009, pelo que, tratando-se de recursos exclusivamente afectos a realização de operações tributadas, o **A** tinha direito a deduzir a totalidade do IVA incorrido na aquisição de tais recursos.

3. No dia 27 de Fevereiro, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 11 de Abril de 2014, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 05 de Maio de 2014.
7. No dia 03 de Junho de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
8. O Requerente, devidamente notificado para o efeito, pronunciou-se por escrito quanto às excepções deduzidas pela Requerida na sua resposta, pugnando pela respectiva improcedência.
9. Posteriormente, notificadas para o efeito, ambas as partes vieram aos autos comunicar que prescindiam da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, pelo que a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT, foi dispensada, atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, e que o processo arbitral se rege pelos princípios da economia processual e proibição da prática de actos inúteis.

10. Subsequentemente, o Requerente e a Requerida apresentaram, de forma sucessiva, as respectivas alegações escritas, nas quais mantiveram e desenvolveram as posições anteriormente assumidas e defendidas nos seus articulados.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- O Requerente é uma pessoa colectiva de direito público local, cuja actividade consiste na prossecução das suas atribuições municipais nas mais diversas áreas de actividade, encontrando-se enquadrada, para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), no regime normal mensal.
- 2- Na prossecução das suas atribuições, o Requerente realiza um vasto conjunto de operações inseridas no âmbito dos seus poderes de autoridade, as quais são excluídas da sujeição a IVA ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA.
- 3- Realiza também o Requerente um conjunto de operações, quer sejam transmissões de bens, quer sejam prestações de serviços, que não se encontram enquadradas no âmbito dos seus poderes de autoridade, estando por isso sujeitas a IVA nos termos gerais do Código deste imposto.

- 4- Em Maio de 2013 o Requerente solicitou um reembolso de IVA na sua declaração periódica no valor de € 302.401,45.
- 5- Na sequência desse pedido de reembolso o Requerente foi alvo de um procedimento de inspecção tributária externa que incidiu sobre os anos de 2010, 2011, 2012 e Janeiro a Maio de 2013.
- 6- Este reembolso de IVA pedido pelo Requerente foi suportado na aquisição de recursos directamente associados a actividades suas tributadas em sede de IVA, nomeadamente: exploração do **B**, locação de ... e distribuição ..., no ano 2009.
- 7- O Requerente efectuou nas declarações periódicas de Setembro e Outubro de 2012 a dedução do IVA incorrido nos anos de 2008 e 2009, nas aquisições que estavam directamente associadas às actividades mencionadas no ponto anterior.
- 8- Após a inspecção tributária o Requerente, no dia 2 de Outubro de 2013, foi notificado, através do Ofício n.º ..., de 1 de Outubro de 2013, do projecto de relatório da inspecção tributária, onde foram propostas correcções aritméticas em sede de IVA no valor de €133.039,92.
- 9- Essas correcções aritméticas propostas resultam das seguintes situações:
 - a. IVA deduzido na factura n.º ... datada de 21/11/2011 - € 3.927,66;
 - b. Correcções ao campo 40 das declarações periódicas do 4.º Trimestre de 2010, de 2011 e 2012, nomeadamente das seguintes situações:
 - i. IVA regularizado associado à factura n.º .../2010, contabilizada em duplicado - € 3.067,70;
 - ii. IVA deduzido associado a recursos (i.e. bens ou serviços) afectos a actividades isentas ou não sujeitas a imposto - € 21.289,37;
 - c. IVA deduzido nos serviços relacionados com água e saneamento prestados pela **C** - € 6.317,83; e
 - d. Correcção da dedução de imposto referente a 2008 e 2009 - € 98.437,36.
- 10- No seguimento dessas correcções, o Requerente exerceu o seu direito de audição de acordo, onde referiu não aceitar a correcção referente à situação descrita na alínea d. do ponto imediatamente anterior, no valor de €98.437,36, e aceitar as correcções propostas descritas nas alíneas a. a c., e procedeu à regularização do IVA a favor do

Estado, no montante de €34.602,56, submetendo para o efeito as respectivas declarações de substituição.

- 11- No dia 13 de Novembro de 2013, o Requerente foi notificado, através do Ofício n.º ... de 11 de Novembro de 2013, do relatório final de conclusões resultantes da inspecção tributária e no qual foram mantidas as correcções descritas.
- 12- No dia 28 de Novembro de 2013, o Requerente recebeu uma "Demonstração de liquidação de IVA", tendo sido notificado da transferência de apenas de parte do valor do reembolso pedido, confirmando-se assim que o montante de €98.437,36 não foi aceite pela Autoridade Tributaria.
- 13- O documento referido no número anterior tinha o seguinte teor:

Doc. 9

AT
autoridade
tributária e aduaneira

ÁREA DE COBRANÇA
 Av. João XXI, 76
 1049-065 LISBOA

A

Em caso de dúvida contactar:
 SERVIÇO DE FINANÇAS DEI OVAR
 R. CONSELHEIRO ARAÚJO CHAVES 4
 3860-028 OVAR

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO IVA

PERÍODO	IDENTIFICAÇÃO FISCAL
201305	
NÚMERO LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2013	2013-11-14
NÚMERO DOCUMENTO	DATA COMPENSAÇÃO
2013	2013-11-18

Valores Declarados			
1 €	39,15	20 €	491,31
5 €	3.844,54	21 €	0,00
3 €	61.514,61	22 €	0,00
7 €	0,00	23 €	0,00
8 €	0,00	24 €	8.576,00
9 €	118.293,85	40 €	0,00
10 €	0,00	51 €	156.731,79
12 €	0,00	65 €	0,00
14 €	0,00	67 €	0,00
15 €	0,00		
16 €	0,00		
		71 €	152.219,91
		93 €	0,00
		94 €	152.219,91
			0,00

VALOR A REEMBOLSAR: 302.219,91 €

Nº TRANSFERÊNCIA	DATA TRANSFERÊNCIA	NIB
	2013-11-26	

Fica V. Ex.* notificado(a) da liquidação de IVA relativa ao período a que respeitam as operações, em resultado da qual se verifica haver lugar a reembolso no montante apurado, conforme nota demonstrativa supra.

Informamos ainda V. Ex.* que, de acordo com as instruções transmitidas ao Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P., o reembolso concretizou-se por transferência para a conta relativa ao NIB acima identificado, constante do cadastro, pelo que qualquer esclarecimento sobre a mesma transferência deverá ser solicitado à instituição de crédito onde se encontra localizada a conta bancária identificada.

Da liquidação efectuada, poderá V. Exa. apresentar, no Serviço de Finanças competente, reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos dos art's 70º e 102º do CPPT.

O Director-Geral.

ID.DOC. 201300069353853
 OVFDL340ID.3718

14- O pedido de pronúncia arbitral que originou o presente processo foi apresentado a 28 de Fevereiro de 2014.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes.

B. DO DIREITO

Previamente ao conhecimento do mérito do pedido formulado pela Requerente, questiona a AT¹:

- competência da jurisdição Arbitral em razão da matéria;

¹ A AT formulou ainda, por evidente lapso, nos pontos 16 a 31 da sua resposta, uma outra questão prévia ao conhecimento do mérito, mas retirou-a, pertinentemente, em ponto prévio às suas alegações.

- a verificação de litispendência com o processo arbitral 303/2013T do CAAD. Vejamos cada uma destas questões.

*

Começa a AT por referir que *“Tratando-se, como se trata, de um indeferimento parcial de reembolso efectuado pelo Requerente aquando da submissão da declaração periódica referente a Maio de 2012, dúvidas não há de que o que vem impugnado nos presentes autos não traduz um acto tributário de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta susceptível de ser apreciado por esta jurisdição arbitral.”*

Cumpra assim, antes de mais, determinar se a matéria em causa tem cabimento, ou não, no âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária².

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a legislar *“no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”*, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando designadamente uma competência alternativa à da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e *“instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º”* fazendo depender a vinculação da administração tributária 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”*³.

O âmbito da jurisdição arbitral tributária está, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição

² A questão da incompetência dos tribunais arbitrais tem sido abordada em diversos processos arbitrais julgados no âmbito do CAAD, como sejam, nos processos n.ºs 48/2012, 73/2012 e 76/2012, cujas decisões arbitrais foram proferidas em 06.07.2012, 23.10.2012 e 29.10.2012, (disponíveis em www.caad.org.pt).

³ Na redacção dada pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de Dezembro. Vide a fundamentação do Acórdão Arbitral no processo n.º 76/2012 já referido.

material da competência, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos⁴.

Dado o carácter voluntário da sujeição à jurisdição arbitral, numa segunda linha “a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º, n.º 1 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”⁵.

Dispõe a citada Portaria, no seu artigo 2.º, que “Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:...”, indicadas nas alíneas subsequentes do mesmo artigo.

Como se viu já, alega a Autoridade Tributária e Aduaneira que os actos de o indeferimento parcial do reembolso, não se encontram abrangidos pela competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, a funcionar no CAAD.

Neste aspecto, e atento o quadro legal acima traçado, tem de se concluir que não se prevê expressamente a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação da legalidade de actos de indeferimento de pedidos de reembolso de quantias pagas, em cumprimento de anteriores actos de liquidação.

Porém, no caso em apreço, como se vê pelo documento reproduzido no ponto 13 da matéria de facto fixada, foi a própria Autoridade Tributária e Aduaneira que efectuou uma operação de contabilização de IVA a reembolsar que denominou «DEMONSTRAÇÃO DE

⁴ Neste sentido o Acórdão Arbitral, processo n.º 48/2012.

Determina o artigo 2.º do RJAT competir a estes tribunais 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;

c) revogada (pelo artigo 160.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012).

⁵ Excerto do Acórdão Arbitral, processo n.º 48/2012.

LIQUIDAÇÃO IVA», a que atribuiu um «NÚMERO LIQUIDAÇÃO» e uma «DATA LIQUIDAÇÃO», e indicou, na parte final, que a Requerente «fica (...) notificado(a) da liquidação de IVA relativa ao período a que respeitam as operações, em resultado da qual se verifica haver lugar a reembolso no montante apurado, conforme nota demonstrativa supra» e «Da liquidação efectuada, poderá V. Exa. apresentar, no Serviço de Finanças competente, reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos dos artºs 70º e 102º do CPPT» (sublinhados nossos).

Ou seja: face aos elementos documentais disponíveis, dever-se-á concluir que, em concreto, bem ou mal, foi praticado um acto de liquidação. Tal acto, corporizado no documento notificado à Requerente integrante da demonstração de liquidação de IVA n.º 2013 ..., datada de 14-11-2013, será o objecto dos presentes autos, reconduzível à previsão da alínea a) do artigo 2.º do RJAT.

A legalidade de tal acto – bem ou mal praticado – é susceptível de ser apreciada e enquadra-se, directamente, no âmbito das competências do tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, pelo que a invocada excepção de incompetência absoluta, haveria de improceder.

Mesmo que assim não se entendesse, desde há muito que se vem adoptando o entendimento de que os administrados não devem ser prejudicados no exercício de direitos processuais quando forem induzidos em erro por actos de entidades públicas competentes, regra que tem afloramentos explícitos, para os tribunais, no artigo 157.º, n.º 6, e no artigo 191.º, n.º 3, do CPC de 2013 (anteriores artigos 161.º, n.º 1, 198.º, n.º 3)⁶ e para os actos da administração, no artigo 7.º do CPA e no artigo 60.º, n.º 4, do CPTA^{7, 8}.

⁶ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- da Secção do Contencioso Administrativo, de 5-5-1987, processo n.º 23205, publicado no AP-DR de 30-6-93, página 2272, em que se entendeu que, havendo a possibilidade de o recorrente ter sido induzido em erro pelo tribunal, é de aceitar a alegação de que só em virtude desse erro o prazo para a junção de certo documento não foi observado.
- da Secção do Contencioso Administrativo, de 24-10-1996, processo n.º 39578, publicado no AP-DR de 15-4-99, página 7126, em que se entendeu que se deveria considerar como prazo de recurso hierárquico o prazo mais longo que o legal que foi indicado na publicação do acto;
- da Secção do Contencioso Administrativo, de 31-5-2005, processo n.º 46544, em que se admitiu, generalizadamente, que os destinatários dos actos não podem ser prejudicados quando foram induzidos pela Administração;
- da Secção do Contencioso Tributário, de 9-9-2009, processo n.º 461/09, relativo a um caso em que ocorreu um erro na indicação do prazo para interposição de recurso.

Na mesma linha, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça:

Ou seja, tem-se entendido, em suma, que quando um administrado seja induzido à utilização de um determinado meio processual por uma determinada conduta da Administração, não poderá esta pretender obstar ao conhecimento do mérito do pedido, escudando-se na inadequação do meio processual cuja utilização ela própria, objectivamente, induziu.

No caso, verifica-se inclusive que há doutrina, (JOSÉ XAVIER DE BASTO e GONÇALO AVELÃS NUNES), a defender que, *«um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios de reagir contra esse acto da administração, que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte a liquidação do imposto»*⁹, tese esta que está em sintonia com a aplicação, determinada pelo artigo 22.º, n.ºs 11 e 13 do CIVA, aos actos de indeferimento de pedidos de reembolso dos meios de impugnação administrativa e contenciosa dos actos de liquidação de IVA, previstos no artigo 93.º do mesmo Código.¹⁰

- de 11-5-1980, processo n.º 69125, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 301, página 364, em que se entendeu que o lapso na indicação de um prazo para contestar não podia prejudicar o citado;
- de 5-5-1988, processo n.º 76482, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 379, página 558, relativo a indicação do prazo para pagamento de custas superior ao legal;
- de 2-11-1989, processo n.º 78195, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 391, página 502, em que se admitiu a apresentação de alegações no prazo máximo previsto na lei, quando na notificação foi omitida a referência ao prazo que tinha sido fixado pelo juiz, inferior a esse máximo;
- de 7-10-1990, processo n.º 79323, e que se entendeu que o preceituado no n.º 3 do artigo 198.º do CPC, mais não é do que a afloração do princípio geral de que ninguém deverá sofrer qualquer sanção ou ser processualmente prejudicado por factos ou irregularidades que lhe não sejam imputáveis.

⁷ Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-5-2007, processo n.º 740/06, em que se entendeu que não pode ser responsabilizado pelas custas de um incidente de incompetência do tribunal, o autor de acção administrativa especial que dirigiu a respectiva petição ao tribunal que lhe foi indicado pela administração tributária na notificação do acto que naquela acção foi impugnado.

⁸ Embora sem referir explicitamente estas normas, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-2-2010, processo n.º 993/09, entendeu-se, relativamente a notificação errada efectuada pela Administração Tributária em processo de contra-ordenação tributária, em que era indicado um prazo de impugnação judicial superior ao legal, que o destinatário podia utilizar esse prazo errado, por tal ser reclamado pelo direito à tutela judicial efectiva.

⁹ Em *«O que é a “garantia adequada” para efeitos do reembolso do IVA?»*, publicado em *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, volume IV, páginas 276-277.

¹⁰ Os n.ºs 11 e 13 do CIVA, na redacção da Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, estabelecem o seguinte:

«11 - Os pedidos de reembolso são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso, bem como quando o imposto dedutível

Neste contexto, sendo a própria Administração Tributária que na notificação identificou o acto notificado como sendo de liquidação de IVA, induzindo a Requerente à utilização de um meio processual adequado à respectiva impugnação, e não sendo seguro que tal qualificação seja errada (como não pode deixar de se entender quando se constata que a adequação de tal qualificação é afirmada por dois reputados professores universitários de direito tributário) sempre, também por esta via, seria de julgar improcedente a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

*

Relativamente à excepção da litispendência, dispõe o artigo 580.º/1 do Código de Processo Civil que “As excepções da litispendência e do caso julgado pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário, há lugar à excepção do caso julgado.”.

Mais dispõe o artigo 581.º do mesmo diploma:

“1 - Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.
2 - Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.
3 - Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.
4 - Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico. Nas acções reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas acções constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido.”

Desde logo, e antes de mais, cumpre ter presente que, na medida em que é ela que invoca a excepção que ora nos ocupa, competiria à AT demonstrar os pressupostos da mesma, que, como decorre das normas atrás transcritas consiste na “*repetição de uma causa*”, que se dá “*quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir*”.

for referente a um sujeito passivo com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou que tenha suspenso ou cessado a sua actividade no período a que se refere o reembolso.

(...)

13 - Da decisão referida no n.º 11 cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 93.º»

Ora, nas acções tributárias de índole impugnatória, como se sabe, a causa de pedir é a ilegalidade do acto tributário impugnado. Deste modo apenas se verificaria identidade do pedido e causa de pedir entre a presente acção e o processo 303-2013T do CAAD, se o acto tributário impugnado fosse o mesmo e as ilegalidades invocados fossem também iguais. Situação que, repete-se, competiria à parte que invoca a litispendência demonstrar.

Compulsados os elementos disponibilizados, verifica-se que o processo 303-2013T do CAAD tem como objecto as autoliquidações de IVA do requerente, dos anos 2008 e 2009, e a decisão de um pedido de revisão oficiosa dos mesmos, enquanto que nos presentes autos está em causa um acto de liquidação do montante de reembolso de IVA relativo ao período de 2013/5, reproduzido parcialmente na matéria de facto supra.

Deste modo, e pelos fundamentos supra, não se demonstrando uma identidade dos pedidos e causas de pedir do presente processo e do processo 303-2013T do CAAD, deverá improceder a suscitada excepção da litispendência.

*

Aqui chegados cumpre aferir do mérito da causa que ora nos é apresentada a dirimir.

Nesta matéria, cumpre então verificar se ao Requerente era legítimo, nas declarações periódicas de Setembro e Outubro de 2012, deduzir valores referentes a 2008 e 2009, relativos a aquisições de bens e serviços que entendeu totalmente afectos a actividades sujeitas a IVA e que, por lapso, não teria deduzido nas declarações dos períodos correspondentes.

A este propósito, dispõe o artigo 22.º do CIVA que:

“1 - 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, efetuando-se mediante subtracção 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 - Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação.

3 — Se a recepção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, pode a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar.”.

Como se refere no Ac. do STA 18-05-2011, proferido no processo 0966/10¹¹, citado pela AT:

“I – Em regra, estabelecida no art. 22.º, n.º 1, do CIVA, a dedução de imposto deverá ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação, admitindo-se, no entanto, a possibilidade de correcções previstas no art. 71.º.

II – Assim, 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.

III – 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 tem 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-se em momentos diferentes dos indicados naquele art. 22.º.

IV – 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.”

Isto é, em regra a dedução do imposto deve ser efectuada, em conformidade com o previsto no artigo 22.º do CIVA, na “declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas. Contudo, poderá ser exercido o direito à dedução em momentos posteriores”, estabelecendo o artigo 98.º/2, do CIVA, um limite máximo de quatro anos quanto ao exercício do direito à dedução, prazo este que se configura como um prazo geral, só aplicável quando não esteja previsto um prazo especial como é o caso do previsto no respectivo artigo 78.º/6. Neste contexto importa aferir, nos casos em que, nos termos de disposições que especialmente o prevejam, a dedução não é efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas, se se verificam ou não os pressupostos de aplicação dos referidos prazos, podendo, nesse caso, aceitar-se como legítimo o exercício do direito à dedução.

¹¹ Disponível em www.dgsi.pt.

Alega o Requerente que a doutrina do Acórdão transcrito não se aplicará ao caso *sub iudice*, porquanto o referido aresto versa sobre caso anterior à entrada em vigor da alteração introduzida no artigo 22.º/2 do CIVA, pela Lei 107-B/2003, de 31-12, que lhe conferiu a actual redacção, acima exposta.

Ressalvado o respeito devido, não se considera possível subscrever tal tese, que assentaria no entendimento de que, com aquela alteração, o legislador terá pretendido atribuir ao sujeito passivo uma discricionariedade quanto ao momento da dedução do IVA por si suportado.

Efectivamente, e como se escreveu no Acórdão em referência:

“O direito comunitário, que tem primazia sobre o direito interno desde que não sejam violados os princípios fundamentais do Estado de direito democrático (Como está, desde a revisão constitucional de 2004, expressamente estabelecido no n.º 4 art. 8.º da CRP e já anteriormente se entendia.), aponta no sentido de ser correcta esta interpretação.

(...)

Desta regulamentação, conclui-se que a dedução de imposto apenas pode efectuar-se fora dos momentos considerados adequados em condições que forem fixadas, o que afasta a viabilidade de uma tese que se reconduza à atribuição ao sujeito passivo do direito de fazer a dedução quando entender, dentro do prazo máximo legalmente admissível.”.

Para além disto, a análise do teor normativo do artigo 22.º do CIVA, na sua globalidade, reforça a ideia de que o legislador orçamental para 2004 não pretendeu afastar-se do que era imposto pela normação comunitária.

De facto, a própria norma do n.º 2 do artigo 22.º em causa, ainda na sua presente redacção, apenas faz sentido existir, como, justamente, proscrevendo a existência de uma discricionariedade do sujeito passivo na escolha do período para proceder à dedução. A não ser assim, como ocorre na interpretação sustentada pelo Requerente, a norma em questão perderia qualquer efeito útil, já que se limitaria a afastar a dedutibilidade do imposto suportado em período anterior à respectiva incidência, o que não faria qualquer sentido.

Assim, e deste modo, tendo presente o critério hermenêutico do legislador razoável, a interpretação a fazer da norma do artigo 22.º/2 do CIVA deverá ser no sentido de continuar – como anteriormente – a impor a dedução do imposto suportado na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas ou de recibo de pagamento,

licenciando apenas a dedução em período posterior, nas circunstâncias em que o próprio artigo o prevê especificadamente.

Conclui-se, assim, que a referência a “período posterior” efectuada no n.º 2 do artigo 22.º do CIVA se reporta às situações em que, especialmente, se admite a possibilidade da dedução de imposto em período posterior, sendo esta a única interpretação conforme ao disposto no artigo 179.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Directiva IVA), que dispõe que: “O sujeito passivo efectua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º.” (sublinhado nosso).

Ou seja, em suma, a regra é a de que a dedução do IVA tem de ser feita na declaração periódica correspondente ao período em que o IVA a deduzir foi suportado, e não, livremente, em qualquer outra declaração periódica subsequente, já que tal é a forma adequada a assegurar que o IVA é deduzido no mesmo período em que é suportado.

Deve, sempre e em todo caso, ter-se em consideração que o exercício do direito à dedução do IVA é um direito fundamental que assegura a neutralidade do IVA, só devendo ser restringido em situações excepcionais.

Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça da União Europeia tem vindo sucessivamente a salientar, e conforme resulta da redacção dos artigos 167.º e 179.º/1, da Directiva IVA, o direito à dedução é exercido, em princípio, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível. Contudo, nos termos do disposto nos respectivos artigos 180.º e 182.º, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução do IVA, mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo da observância de determinadas condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (v., neste sentido, Acórdão de 8 de Maio de 2008, Proc. C-95/07, Caso *Ecotrade*, Colect., p. I 03457, n.ºs 42 e 43).

Isto é, os sujeitos passivos podem, em situações que o justifiquem, ser autorizados a proceder à dedução, mesmo que não tenham exercido o seu direito durante o período em

que esse direito surgiu. Contudo, nesse caso, o seu direito à dedução fica dependente de determinadas condições e modalidades fixadas pelos Estados membros.

Neste contexto, o TJUE tem vindo a notar que a possibilidade de exercer o direito à dedução sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja indefinidamente susceptível de ser posta em causa, pelo que não acolhe a tese segundo a qual o direito à dedução, tal como o direito à liquidação, não pode ser associado a um prazo de caducidade. A este propósito, o TJUE invoca os princípios da eficácia e da equivalência. No tocante ao primeiro, nota que o prazo de caducidade previsto não pode, por si só, tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução, quanto ao segundo, tem vindo a analisar se nas situações submetidas à sua apreciação há uma equivalência entre o prazo de caducidade concedido aos sujeitos passivos e o prazo concedido à Administração Fiscal para proceder a correcções, tendo concluído, inclusive que, este princípio não é contrariado pelo facto de, em conformidade com a regulamentação nacional, a Administração Fiscal dispor, para exigir a cobrança do IVA devido, de um prazo mais longo do que aquele que é concedido aos sujeitos passivos para solicitarem a sua dedução (cfr., Caso *Ecotrade*, já cit., n.ºs 43 a 49).

Como nota, embora os Estados membros tenham a faculdade de adoptar, ao abrigo do disposto no artigo 273.º da Diretiva IVA, medidas para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, estas não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (veja-se, nomeadamente, Acórdão de 21 de Outubro de 2010, Caso *Nidera*, Proc. C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 49).

É este o contexto em que, na legislação nacional, se permite que, nomeadamente, ocorrendo um erro material ou de cálculo, que tenha ocorrido em prejuízo do sujeito passivo, o mesmo possa ser corrigido no prazo fixado no artigo 78.º/6 do CIVA.

Outro tipo de erros, poderão ser corrigidos mediante a apresentação de declaração de substituição¹², caso tal ainda seja, nos termos legais, possível, ou, não o sendo, mediante

¹² Cfr. neste sentido o Ac. do STA de 02-10-2010, proferido no processo 0256/10, disponível em www.dgsi.pt.

pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, desde que verificados, igualmente, os correspondentes pressupostos¹³.

Para além destes casos, também são atendíveis factos supervenientes, nos termos regulados pelo n.º 2 do artigo 78.º do CIVA. Cumpre, contudo, ter bem presente que uma coisa será um erro (um desfasamento entre a realidade representada na declaração periódica e a realidade – erro de facto – ou o direito) e outra coisa é a ocorrência superveniente de um facto (uma alteração na realidade), que acarreta uma alteração no imposto a suportar ou deduzir.

No presente caso, manifestamente, o que ocorreu foi, não a superveniência de qualquer facto, mas, antes, um erro – não material ou de cálculo, como o qualifica a AT – mas de direito, que se terá traduzido na qualificação como não dedutível de imposto que, *a posteriori*, o Requerente se terá vindo a aperceber que, afinal, o seria.

Assim, e como é bom de ver, entre a apresentação das declarações periódicas correspondentes ao momento em que as despesas, entretanto entendidas como dedutíveis, foram suportadas, e a apresentação das declarações onde aquelas mesmas despesas foram deduzidas, não ocorreu qualquer alteração na realidade (muito menos alguma das descritas no n.º 2 do artigo 78.º do CIVA). O que ocorreu foi que o Requerente se consciencializou, entretanto, que o enquadramento jurídico que fez das despesas por si incorridas – no que à sua dedutibilidade diz respeito – não teria sido o correcto, ou seja, que havia laborado em erro.

Deste modo, não será o erro em causa corrigível nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, desde logo porquanto tal norma não se destina à correcção de erros, assim, como não será corrigível nos termos do n.º 6 do mesmo artigo, uma vez que não se trata de erro de cálculo (não se traduz na incorrecta articulação de parcelas integrantes de operações aritméticas), nem de um erro material (uma divergência entre o que foi escrito e o que, manifestamente, se queria ter escrito no momento em que se escreveu).

¹³ Não sendo esta a situação em causa no autos, sempre se dirá que não se aceita a tese, sustentada pela AT, de que o pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, no caso de erro de direito relacionado com o direito à dedução em autoliquidação de IVA, apenas se poderá efectuar no prazo fixado no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA. Com efeito, na situação regulada por tal norma – correcção de erros materiais ou de cálculo – não será, de todo, necessário formular qualquer pedido de revisão oficiosa, já que aquela norma do artigo 78.º/6 do CIVA integra uma previsão própria de correcção do erro, inexistindo qualquer relação entre esta e o pedido de revisão oficiosa regulado no artigo 78.º da LGT. Neste sentido, cfr. o Ac. proferido no processo 117/2013T do CAAD, disponível em www.caad.org.pt.

A correcção da situação, face a todo o acima exposto, sempre teria de ocorrer por referência à declaração periódica em que o imposto a deduzir foi suportado, se, e nas condições em que legalmente a alteração desta – por iniciativa do contribuinte ou, oficiosamente, pela AT, ainda que a pedido daquele – se possa dar, isto é, mediante a entrega das correspondentes declarações de substituição ou a apresentação de pedido de revisão oficiosa.

Considerando-se, então, que o artigo 22.º/2 do CIVA não autoriza o Requerente a, nas declarações periódicas de Setembro e Outubro de 2012, deduzir valores referentes a 2008 e 2009, relativos a aquisições de bens e serviços que entendeu totalmente afectos a actividades sujeitas a IVA e que, por lapso, não teria deduzido nas declarações dos períodos correspondentes, deverá a presente acção ser julgada integralmente improcedente.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter o acto tributário impugnado;
- b) Condenar o Requerente nas custas do processo, no montante de €2.754.00, tendo-se em conta o já pago.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €98.437,36, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.754.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pelo Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

24 de Outubro de 2014

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Clotilde Celorico Palma)

O Árbitro Vogal

(Filipa Barros)