

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 277/2014 -T**

**Tema: IVA; Despesas em recursos comuns; Dedutibilidade.**

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

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 20 de Março de 2014, o A..., pessoa colectiva de direito público local, contribuinte fiscal número ..., com sede no ..., ...-..., ..., 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 dos actos de autoliquidação de IVA dos anos de 2008 e 2009, correspondente a um montante de imposto que entendeu pago a mais, no valor de €64.046,33, e do pedido de revisão oficiosa que apresentou relativamente aos mesmos.
2. Para fundamentar o seu pedido alega o Requerente, em síntese, que verificou que, nos anos de 2008 e 2009, havia limitado indevidamente o exercício do seu direito à dedução relativo ao IVA incorrido nos recursos de utilização “mista”, também designados por “recursos comuns”, tendo por conseguinte suportado IVA que, de

acordo com as regras deste imposto, seria recuperável, o que agora pretende ver corrigido.

3. No dia 24 de Março, 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 13 de Maio 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 28 de Maio de 2014.
7. No dia 26 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, pugnano 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. Por despacho de 16/10/2014 foi prorrogado o prazo de apresentação da decisão final dos presentes autos até ao dia 31/10/2014.

12. 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 enquadrado, 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 (ainda que, parte dessa actividade, esteja isenta daquele imposto, nomeadamente o arrendamento de habitações sociais).
  - 4- Na sequência de uma revisão de procedimentos interna, o Requerente verificou que, nos anos de 2008 e 2009, havia limitado o exercício do seu direito à dedução relativo ao IVA incorrido nos recursos utilizados, indistintamente, para a actividade do Requerente como um todo, quer tributada quer não tributada em IVA.
  - 5- Assim, e na sequência da revisão de procedimentos efectuada apurou imposto suportado em excesso (i.e., não deduzido) no valor de € 64.046,33 (€ 33.122,49 para o ano de 2008 e € 30.923,84 para o ano de 2009), incorrido na aquisição dos recursos comuns, tendo apurado, para os anos de 2008 e de 2009, um montante de imposto incorrido de € 603.471,48 e € 553.141,42, respetivamente.
  - 6- Não foi considerado no apuramento do IVA em causa, o imposto suportado na aquisição de bens e serviços que foram utilizados para a actividade do Requerente que é isenta ou não sujeita a imposto (como escolas, sinais de trânsito, construção/pavimentação/arranjos urbanísticos realizados em estradas e habitações sociais), sendo que, quanto a esses recursos, o respectivo IVA foi integralmente assumido como um custo pelo Requerente.
  - 7- O Requerente calculou as percentagens de dedução, relativas aos anos de 2008 e 2009, as quais ascenderam a 6% para cada um dos anos, conforme cálculos que constam dos documentos 3 e 4 do pedido de revisão oficiosa<sup>1</sup>.
  - 8- No cálculo do IVA a recuperar foi tido em conta que parte do IVA incorrido apenas é dedutível em 50% (como ocorre com o IVA suportado na aquisição de gasóleo).

---

<sup>1</sup> Que aqui e são reproduzidos, devendo acompanhar todas as notificações legalmente necessárias do presente acórdão, que não às partes que deles têm já conhecimento pessoal.

- 9- Tendo em vista recuperar o IVA que entendeu suportado em excesso nos anos de 2008 e de 2009, o Requerente apresentou, no dia 20 de Dezembro de 2012, um pedido de revisão oficiosa.
- 10- O Requerente, com o pedido de revisão oficiosa, apresentou dois documentos (um para o ano de 2008 e outro para o ano de 2009 – doc. 1 e 2 do pedido de revisão oficiosa<sup>2</sup>) onde discriminou todos os documentos justificativos do imposto relevado para o apuramento referido, indicando, para cada um deles:
- i. A respectiva conta do POC;
  - ii. A designação da respectiva conta do POC;
  - iii. O número de documento;
  - iv. O número interno;
  - v. O número da ordem de pagamento;
  - vi. A respectiva data de emissão;
  - vii. O valor contabilizado;
  - viii. A base tributável;
  - ix. O IVA incorrido; e
  - x. O IVA a deduzir adicionalmente.
- 11- As facturas que contêm os valores de IVA aos quais o Requerente aplicou o método do *prorata*, e que integram a listagem referida no ponto que antecede, encontravam-se arquivadas nas instalações do Requerente, disponíveis para consulta, por parte da Autoridade Tributária.
- 12- No pedido de revisão oficiosa, o Requerente manifestou a sua inteira disponibilidade para esclarecer quaisquer questões que existam relativamente ao pedido por si apresentado, bem como para disponibilizar toda e qualquer informação adicional que a Autoridade Tributária tivesse por necessária ou conveniente.
- 13- No dia 19 de Dezembro de 2013, o Requerente foi notificado pela Autoridade Tributária, através do Ofício n.º ..., de 16 de Dezembro de 2013, do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.

---

<sup>2</sup> Que aqui e são reproduzidos, devendo acompanhar todas as notificações legalmente necessárias do presente acórdão, que não às partes, que deles têm já conhecimento pessoal.

14- Do referido despacho de indeferimento consta, para além do mais, o seguinte:

*“O pedido de revisão oficiosa dos atos tributários foi efetuado em 2012-12-20, no Serviço de Finanças de ..., pelo que face ao n.º 1 do artigo 22.º do CIVA e ao n.º 1 do artigo 78.º da LGT, para as autoliquidações do IVA ocorridas nos meses de Janeiro a Novembro de 2008, o pedido de revisão oficiosa é intempestivo. Para os meses de Dezembro de 2008 a Dezembro de 2009, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º embora o pedido se enquadre no conceito de autoliquidação do IVA, os atos tributários em causa já não podem ser revistos, uma vez que há norma especial fixando limite para o exercício do direito à dedução.”*

15- O pedido de constituição do presente Tribunal arbitral foi apresentado em 20 de Março 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, tendo ainda sido considerado a falta de contestação especificada dos factos integrantes dos pontos 4 a 9, e 11, que foi livremente apreciada, como dispõe o artigo

110.º/6 do CPPT, tendo em conta um juízo de normalidade fundado na experiência comum das coisas.

## **B. DO DIREITO**

Como questão prévia ao conhecimento do mérito do pedido formulado pelo Requerente, questiona a AT:

- a competência deste Tribunal arbitral em razão da matéria;
- a tempestividade do pedido de revisão oficiosa relativamente à autoliquidação do exercício de 2008;

Vejamos cada uma destas questões.

\*

Argumenta a ATA, em primeiro lugar, que sendo objecto da presente lide processual um acto de autoliquidação, e tendo essa lide sido precedida de pedido de revisão oficiosa, e não de reclamação graciosa, não será este Tribunal Arbitral competente para o seu conhecimento.

Fundamenta a AT o seu entendimento no disposto no artigo 2.º/a) da Portaria 112.º-A/2011, de 22 de Março, que exclui dos litígios cognoscíveis pelos tribunais arbitrais em funcionamento 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*”.

Entende a AT, face a este normativo, que o mesmo deve ser entendido na sua literalidade, proscrevendo do âmbito da jurisdição arbitral tributária as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não tenham sido precedidas de reclamação nos termos das referidas normas do CPPT.

Toda a argumentação da AT na matéria, contudo, acaba por se reconduzir a sustentar que foi intenção do legislador restringir a competência da jurisdição arbitral tributária, no que ao conhecimento de ilegalidades de actos de autoliquidação diz respeito, unicamente às situações em que exista uma reclamação apresentada nos termos dos artigos

131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, porquanto é isso que diz no texto da norma interpretada.

Sempre ressalvado o respeito devido, não se descortina, de entre as razões oferecidas pela AT, uma razão substancial que explique a racionalidade do entendimento que sustenta. Efetivamente, não se descortina qualquer razão substancial – e a AT nada apresenta nesse sentido – para que, atentos os condicionalismos e especificidades próprios de cada um dos meios gratuitos em causa, nos mesmos termos em que os tribunais tributários estão vinculados, não seja cognoscível em sede arbitral a legalidade dos actos de autoliquidação.

Por outro lado, mesmo uma leitura literalística da norma em questão, desde que devidamente contextualizada, não conduz inexoravelmente ao resultado defendido pela AT nos autos.

Com efeito, a expressão empregue por tal norma é paralela à própria norma do artigo 131.º/1 do CPPT, o que deverá ser compreendido como uma concretização da assumida, e pacificamente reconhecida, intenção legislativa de que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.

A norma da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112.º-A/2011, de 22 de Março, deverá também ser entendida como explicando-se pela circunstância de, na sua ausência – e face ao teor do artigo 2.º do RJAT – se perfilar como possível a impugnação direta de actos de autoliquidação, sem precedência de pronúncia administrativa prévia. Ou seja: tendo em conta que face ao RJAT não se configurava como necessária qualquer intervenção administrativa prévia à impugnação arbitral de uma autoliquidação, o teor da portaria deve ser interpretado como equiparando – nesta matéria – o processo arbitral tributário ao processo de impugnação judicial e não, como decorreria da posição sustentada pela AT, passar do 80 para o 8, pegando numa impugnabilidade mais ampla do que a possível nos Tribunais Tributários, e transmutando-a numa mais restrita.

Assim, razão alguma se vê – e, uma vez mais, nenhum subsídio a AT dá nesse sentido – para que se interprete de forma diferente uma e outra norma, tanto mais que a letra da norma da Portaria 112.º-A/2011, de 22 de Março, acaba por ser menos restritiva que a do CPPT, na medida em que não integra a expressão “*obrigatoriamente*”, nem se refere a “*reclamação gratuita*” mas a “*via administrativa*”. Daí que seja possível uma

leitura da própria letra da lei que se contenha no sentido de que apenas está afastado do âmbito da jurisdição arbitral tributária o conhecimento de 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 em termos compatíveis com os artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E é esta a leitura que se subscreve, na sequência do Acórdão proferido no processo 42/2012T do CAAD, e jurisprudência arbitral subsequente.

Deve, deste modo, improceder a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral, invocada pela AT.

\*

Seguidamente, e reconhecendo que o objecto mediato do presente processo arbitral é integrado pelos actos de autoliquidação identificados pelo Requerente no seu requerimento inicial, questiona a AT a tempestividade da presente lide, por ter expirado, há muito, o prazo de 90 dias contado desde o termo do prazo legal para o respectivo pagamento voluntário.

Apona, correctamente, a AT que *“a "tempestividade" do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do acto de autoliquidação onde tivesse sido proferida decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto (naquilo que constituiria um acto de segundo grau).”*.

Entende, ainda, a AT, que o pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, não incidiu sobre a legalidade de qualquer autoliquidação, tendo o Requerente pedido, unicamente, autorização para a regularização de IVA dos anos de 2008 e 2009, pelo que será insusceptível de interferir com o prazo de impugnação das referidas autoliquidações.

Antes de prosseguir, diga-se desde logo que não terão aplicabilidade aqui as normas invocadas pela AT relativamente à limitação dos poderes de cognição do tribunal, uma vez que são normas que se aplicam – exclusivamente – ao processo judicial, e não já às fases de procedimento tributário que o precedem.

Ou seja: as limitações aos poderes de cognição do Tribunal decorrem do pedido (e da causa de pedir) tal como condensados no requerimento inicial do processo tributário (sem prejuízo das alterações subsequentes que àqueles sejam permitidas), e não face ao pedido ou pedidos (ou causa/causas de pedir) formulados nas fases de procedimento tributário que, eventualmente, o hajam precedido.

Isto que vem de se dizer não preclui, todavia, que como a AT aponta, “*a "tempestividade" do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do acto de autoliquidação onde tivesse sido proferida decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto (naquilo que constituiria um acto de segundo grau).*”, e que, como tal, seja efectivamente relevante apurar se o pedido de revisão oficiosa (meio de impugnação gracioso) incidiu mesmo sobre os actos de autoliquidação impugnados, e respectiva legalidade ou se, pelo contrário, teve exclusivamente outro objecto, que não aquele.

Ora, a resposta a esta questão não poderá deixar de ir no primeiro dos sentidos apontados, o que é revelado pela mera leitura da decisão do pedido de revisão oficiosa, que, para além do mais, diz a fls. 5/6:

*“O pedido de revisão oficiosa dos atos tributários foi efetuado em 2012-12-20, 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 Novembro de 2008, o pedido de revisão oficiosa é intempestivo. Para os meses de Dezembro de 2008 a Dezembro de 2009, nos termos do n.º 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 há norma especial fixando limite para o exercício do direito à dedução.”.*

Torna-se assim claro que o pedido de revisão oficiosa não só incidiu sobre os actos de autoliquidação indicados pelo Requerente, como apreciou a respectiva legalidade no que diz respeito aos actos de autoliquidação de Dezembro de 2008 a Dezembro de 2009.

Deste modo, existindo, efectivamente e ao contrário do que sugere a AT, um “*meio de impugnação gracioso do acto de autoliquidação*”, no caso o pedido de revisão oficiosa, onde foi “*proferida decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto*”, e tendo o presente pedido de pronúncia

arbitral sido apresentado dentro do prazo legalmente previsto, por referência a tal acto, deve considerar-se tempestiva a presente lide.

\*\*\*

Aqui chegados, torna-se possível, então, abordar a questão de fundo submetida a este Tribunal Arbitral, que se prende com aferir se assiste ou não razão ao decido pelo AT no pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente.

Nesta matéria haverá desde logo que concluir que relativamente aos actos de autoliquidação de IVA anteriores a Dezembro de 2008, assiste integralmente razão à AT, no decidido em sede de pedido de revisão oficiosa, já que tal pedido foi apresentado a 20-12-2012, tendo nessa altura decorrido já o prazo de quatro anos contados da liquidação, fixado no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Relativamente às restantes autoliquidações em causa nos autos, cumpre então apurar se, efectivamente, como entende a AT, há uma norma especial fixando um limite genérico de dois anos para o exercício do direito à dedução, ou se, antes, aquele limite genérico se situa no prazo geral de 4 anos, ressalvados casos especiais.

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.”.

Já o artigo 98.º do CIVA refere que:

“1 — Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária.

2 — Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.”.

Por sua vez, o artigo 76.º do mesmo Código refere, para além do mais, que:

“(…) 2 — Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.

(…) 6 — A correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.”

Como decorre das normas transcritas, 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.

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.

Não se deve, em qualquer caso, perder de vista 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.

Outros tipos de erros poderão ser corrigidos mediante a apresentação de declaração de substituição<sup>3</sup>, caso tal ainda seja, nos termos legais, possível, ou, não o sendo, mediante pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, desde que verificados, igualmente, os correspondentes pressupostos, o que, de resto, decorre directamente do disposto no artigo 98.º do CIVA, acima transcrito.

Não se subscreve, assim, a tese, sustentada pela AT, de que o pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, relativamente a erro de direito relacionado com o direito à dedução em autoliquidações de IVA, apenas se poderá efectuar no prazo fixado no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA<sup>4</sup>. Com efeito, na situação regulada por tal norma – correcção de erros materiais ou de cálculo – não será, de todo, necessário formular

---

<sup>3</sup> Cfr. neste sentido o Ac. do STA de 02-10-2010, proferido no processo 0256/10, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

qualquer pedido de revisão oficiosa, já que aquela norma do artigo 78.º/6 do CIVA integra uma previsão própria de correcção do erro, motivador do correspondente procedimento, inexistindo qualquer relação entre este e o pedido de revisão oficiosa regulado no artigo 78.º da LGT, para o qual o artigo 98.º do CIVA expressamente remete.

Para além da correcção de erros materiais ou de cálculo, também serão atendíveis factos supervenientes, nos termos regulados pelo n.º 2 do artigo 78.º do CIVA. Cumpre, contudo, ter bem presente a todo o tempo, 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, sendo que é a estas últimas situações que a referida norma do artigo 78.º/2 do CIVA se reporta.

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).

---

<sup>4</sup> Neste sentido, cfr. o Ac. proferido no processo 117/2013T do CAAD, disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

A correcção da situação em causa nos autos (erro de direito na autoliquidação), 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, officiosamente, pela AT, ainda que a pedido daquele – se possa legalmente dar.

E foi precisamente isso que aconteceu, relativamente às autoliquidações dos meses de Dezembro de 2008 a Dezembro de 2009, relativamente às quais ocorreu um pedido de revisão oficiosa, nas condições legalmente admitidas, como se viu atrás

Assim, não se corroborando o entendimento de que, *in casu*, há uma norma especial fixando genericamente o limite de dois anos para o exercício do direito à dedução, mas, antes, que aquele limite se situa no prazo geral de 4 anos prescrito pela norma do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, sendo que no caso não se verifica qualquer situação de especialidade (designadamente erro de cálculo ou material), e decorrendo dos factos dados como provados a adequação do *pro rata* sustentado pelo Requerente no seu pedido de revisão oficiosa, deverá o presente pedido arbitral ser julgado procedente relativamente às autoliquidações de IVA de Dezembro de 2008 a Dezembro de 2009, com todas as devidas e legais consequências.

Fazendo aqui o Tribunal esforço que competiria às partes (no caso, ao Requerente) fazer, discriminam-se de seguida, os documentos e respectivo imposto suportado indevidamente, no total de € 2050,72 referente ao mês de Dezembro de 2008:

Conta POC	Designação	N.º Doc.	N.º interno	NOP	Data	VC	BT	IVA	IVA a ded.
62106	Assistência Técnica	...	...	...	01-12-2008	137,68	114,73	22,95	1,38
31630201	Acessorios/materiais - p/ Equip. Informatico	.../2008	...	...	02-12-2008	28,44	23,70	4,74	0,28
31630201	Acessorios/materiais - p/ Equip. Informatico	.../2008	...	...	02-12-2008	217,80	181,50	36,30	2,18
31630201	Acessorios/materiais - p/ Equip. Informatico	.../2008	...	...	02-12-2008	120,24	100,20	20,04	1,20
423	Equipamento básico	...	...	...	02-12-2008	3.311,28	2.759,40	551,88	33,11
62106	Assistência Técnica	...	...	...	02-12-2008	179,10	149,25	29,85	1,79
62220	Formação	.../2008	...	...	02-12-2008	25,00	25,00	0,00	0,00
62220	Formação	.../2008	...	...	02-12-2008	25,00	25,00	0,00	0,00
62220	Formação	.../2008	...	...	02-12-2008	25,00	25,00	0,00	0,00
62220	Formação	.../2008	...	...	02-12-2008	25,00	25,00	0,00	0,00
62220	Formação	.../2008	...	...	02-12-2008	25,00	25,00	0,00	0,00
62220	Formação	.../2008	...	...	02-12-2008	25,00	25,00	0,00	0,00
62220	Formação	.../2008	...	...	02-12-2008	25,00	25,00	0,00	0,00
62236	Trabalhos especializados	...	...	...	02-12-2008	4.500,00	3.750,00	750,00	45,00

622121	Gasóleo	...	n/a	...	02-12-2008	132,68	110,57	22,11	0,66
31630113	Consumíveis - Combustíveis	...	...	...	03-12-2008	18.235,08	15.195,90	3.039,18	91,18
31630219	Outros	...	...	...	03-12-2008	133,00	110,83	22,17	1,33
622982	Outros	...	...	...	03-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
622982	Outros	...	...	...	03-12-2008	61,44	51,20	10,24	0,61
622112	Instalações	NOVEMBRO/2008	...	...	03-12-2008	1,79	1,70	0,09	0,01
622112	Instalações	NOVEMBRO/2008	...	..	03-12-2008	16,11	15,34	0,77	0,05
622112	Instalações	NOVEMBRO/2008	...	...	03-12-2008	1.923,94	1.832,32	91,62	5,50
622112	Instalações	NOVEMBRO/2008	...	...	03-12-2008	211,75	201,67	10,08	0,60
622112	Instalações	NOVEMBRO/2008	...	...	03-12-2008	87,71	83,53	4,18	0,25
62233	Publicidade e propaganda	2008...	...	...	03-12-2008	672,00	560,00	112,00	6,72
622982	Outros	2008...	...	...	03-12-2008	72,00	60,00	12,00	0,72
622982	Outros	2008...	...	...	03-12-2008	36,00	30,00	6,00	0,36
622982	Outros	...	...	...	03-12-2008	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00
622121	Gasóleo	...	n/a	...	03-12-2008	20,51	17,09	3,42	0,10
622121	Gasóleo	...	n/a	...	03-12-2008	20,00	16,67	3,33	0,10
31630219	Outros	...	...	...	04-12-2008	7,50	6,25	1,25	0,08
62213	Água	...	...	...	04-12-2008	426,42	406,11	20,31	1,22
62213	Água	...	...	...	04-12-2008	15.723,98	14.975,22	748,76	44,93
62213	Água	...	...	...	04-12-2008	17.808,21	16.960,20	848,01	50,88
62213	Água	...	...	...	04-12-2008	3.277,62	3.121,54	156,08	9,36
62236	Trabalhos especializados	...	...	...	04-12-2008	3.600,00	3.000,00	600,00	36,00
62299	Outros	DEZ/2008	..	...	04-12-2008	197,50	197,50	0,00	0,00
63211	Empr.públicas municipais e intermunicipais	...	n/a	n/a	04-12-2008	(337,75)	(321,67)	(16,08)	(0,97)
316301031	Consumíveis - Consumos de Secretaria	.../2008	...	...	05-12-2008	51,55	42,96	8,59	0,52
31630219	Outros	...	...	...	05-12-2008	6,00	5,00	1,00	0,06
622982	Outros	...	...	...	05-12-2008	1.198,20	998,50	199,70	11,98
62219	Rendas e alugueres	2008....	...	...	05-12-2008	117,70	98,08	19,62	1,18
62219	Rendas e alugueres	2008....	...	...	05-12-2008	647,25	539,37	107,88	6,47
622982	Outros	N...	...	...	05-12-2008	262,50	262,50	0,00	0,00
622982	Outros	N....	...	...	05-12-2008	262,50	262,50	0,00	0,00
62219	Rendas e alugueres	2008...	...	...	05-12-2008	576,00	480,00	96,00	5,76
622982	Outros	2008...	...	...	05-12-2008	60,32	50,27	10,05	0,60
622982	Outros	...	...	...	05-12-2008	40,66	33,88	6,78	0,41
622982	Outros	...	...	...	08-12-2008	300,00	250,00	50,00	3,00
622982	Outros	FS...	...	...	08-12-2008	1,36	1,13	0,23	0,01
316101	Materias-primas - Materiais de Construção	...	...	...	09-12-2008	403,20	336,00	67,20	4,03
316201	Materias Subsidiarias - Materiais de Construção	...	...	...	09-12-2008	4,80	4,00	0,80	0,05

31630215	Acess./Materiais - Material de Carpintaria	...	...	...	09-12-2008	240,00	200,00	40,00	2,40
316101	Materias-primas - Materiais de Construção	...	...	...	09-12-2008	11.257,58	9.381,32	1.876,26	112,58
62106	Assistência Técnica	...	...	...	09-12-2008	107,74	89,78	17,96	1,08
622982	Outros	2008...	...	...	09-12-2008	306,13	255,11	51,02	3,06
622982	Outros	2008/...	...	...	09-12-2008	3.000,00	2.500,00	500,00	30,00
31630113	Consumíveis - Combustíveis	...	...	...	10-12-2008	511,00	425,83	85,17	5,11
316101	Matérias-primas - Materiais de Construção	...	...	...	10-12-2008	316,32	263,60	52,72	3,16
316101	Matérias-primas - Materiais de Construção	...	...	...	10-12-2008	150,72	125,60	25,12	1,51
316301031	Consumíveis - Consumos de Secretaria	...	...	...	10-12-2008	367,84	306,53	61,31	3,68
316301031	Consumíveis - Consumos de Secretaria	...	...	...	10-12-2008	496,16	413,47	82,69	4,96
31630102	Consumíveis - Eletricidade	...	...	s\ OP	10-12-2008	18,00	15,00	3,00	0,18
31630219	Outros	...	...	...	10-12-2008	6,00	5,00	1,00	0,06
62222	Comunicação	...	n/ a	...	10-12-2008	415,43	346,19	69,24	4,15
62222	Comunicação	...	n/ a	...	10-12-2008	583,98	486,65	97,33	5,84
316301031	Consumíveis - Consumos de Secretaria	...	...	...	11-12-2008	612,00	510,00	102,00	6,12
4422102	Instalações de serviços	...	...	...	12-12-2008	26.155,50	24.910,00	1.245,50	74,73
442220518	Construção da Cidade Desportiva de ...	...	...	...	12-12-2008	56.301,00	53.620,00	2.681,00	160,86
442220507	Construção do Complexo Desportivo de ...	...	...	...	12-12-2008	87.028,99	82.884,75	4.144,24	248,65
442220518	Construção da Cidade Desportiva de ...	...	...	...	12-12-2008	51.678,46	49.217,58	2.460,88	147,65
622982	Outros	.../B	...	...	12-12-2008	126,00	105,00	21,00	1,26
622121	Gasóleo	...	n/ a	...	12-12-2008	20,00	16,67	3,33	0,10
31630102	Consumíveis - Eletricidade	..	...	...	13-12-2008	35,71	29,76	5,95	0,36
31630102	Consumíveis - Eletricidade	...	...	...	13-12-2008	35,71	29,76	5,95	0,36
31630102	Consumíveis - Electricidade			7	13-12-2008	214,27	178,56	35,71	2,14
31630102	Consumíveis - Electricidade			7	13-12-2008	0,06	0,05	0,01	0,00
31630102	Consumíveis - Electricidade			5	13-12-2008	339,48	282,90	56,58	3,39
31630106	Consumíveis - Rega, Jardins e Prod. Químicos			)	15-12-2008	75,06	62,55	12,51	0,75
31630113	Consumíveis - Combustíveis			5	15-12-2008	40,00	33,33	6,67	0,40
31630218	Acessorios/Materiais - Outros			7	15-12-2008	62,16	51,80	10,36	0,62
31630218	Acessorios/Materiais - Outros			7	15-12-2008	88,62	73,85	14,77	0,89

31630218	Acessorios/Materiais - Outros	169	69 79	617	15-12-2008	162,67	135,56	27,11	1,63
31630218	Acessorios/Materiais - Outros	170	69 80	617	15-12-2008	131,04	109,20	21,84	1,31
62219	Rendas e alugueres	102319	68 24	5454	15-12-2008	1.020,00	850,00	170,00	10,20
62233	Publicidade e propaganda	9820	69 13	5520	15-12-2008	720,00	600,00	120,00	7,20
622982	Outros	16	71 47	1388	15-12-2008	3.000,00	2.500,00	500,00	30,00
622982	Outros	17	71 48	1699	15-12-2008	3.000,00	2.500,00	500,00	30,00
622982	Outros	18	71 49	860	15-12-2008	3.000,00	2.500,00	500,00	30,00
622982	Outros	19	71 50	1699	15-12-2008	864,00	720,00	144,00	8,64
622982	Outros	20	71 51	1699	15-12-2008	1.200,00	1.000,00	200,00	12,00
31630113	Consumiveis - Combustiveis	3/1101	71 92	852	16-12-2008	511,00	425,83	85,17	5,11
31630104	Consumiveis - Limpeza, Higiene e Conforto	90878	70 07	668	16-12-2008	177,00	147,50	29,50	1,77
31630202	Acessorios/materiais - p/ Material de Escritorio	18093	70 00	363	16-12-2008	12,00	10,00	2,00	0,12
316301031	Consumiveis - Consumos de Secretaria	18093	70 00	363	16-12-2008	57,20	47,67	9,53	0,57
31630203	Acessorios/materiais - Ferramentas e Utensilios	997	n/ a	n/a	16-12-2008	(13,26)	(11,05)	(2,21)	(0,13)
31630106	Consumiveis - Rega, Jardins e Prod. Químicos	999	n/ a	n/a	16-12-2008	(23,22)	(19,35)	(3,87)	(0,23)
31630115	Consumiveis - outros	596			16-12-2008	11,75	11,19	0,56	0,03
622982	Outros	2611169215			16-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
622982	Outros	2611169219			16-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
622982	Outros	2611169222			16-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
622982	Outros	2611169224			16-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
62233	Publicidade e propaganda	1568			16-12-2008	114,00	95,00	19,00	1,14
62102	Espectáculos culturais e recreativos	293			16-12-2008	900,00	750,00	150,00	9,00
31630113	Consumiveis - Combustiveis	2230735716			17-12-2008	16.807,25	14.006,04	2.801,21	84,04
31630105	Consumiveis - Saude	453			17-12-2008	37,28	35,50	1,78	0,11
31630105	Consumiveis - Saude	453	62 69 62		17-12-2008	237,00	197,50	39,50	2,37
31630104	Consumiveis - Limpeza, Higiene e Conforto				17-12-2008	118,80	99,00	19,80	1,19
31630201	Acessorios/materiais - p/ Equip. Informatico	1464			17-12-2008	26,64	22,20	4,44	0,27
62233	Publicidade e propaganda	18	71 60		17-12-2008	2.400,00	2.000,00	400,00	24,00
62222	Comunicação		n/ a		17-12-2008	73,72	61,43	12,29	0,74
62222	Comunicação		n/ a		17-12-2008	19,07	15,89	3,18	0,19

62222	Comunicação	5346	n/a	5346	17-12-2008	1.984,54	1.653,78	330,76	19,85
62222	Comunicação	5346	n/a	5346	17-12-2008	350,54	292,12	58,42	3,51
62222	Comunicação	5346	n/a	5346	17-12-2008	972,59	810,49	162,10	9,73
62222	Comunicação	5353	n/a	5353	17-12-2008	29,65	24,71	4,94	0,30
62222	Comunicação	5353	n/a	5353	17-12-2008	1.117,48	931,23	186,25	11,17
622982	Outros	2847	...	5504	18-12-2008	20,17	16,81	3,36	0,20
622112	Instalações	5364	n/a	5364	18-12-2008	71,40	68,00	3,40	0,20
622112	Instalações	5364	n/a	5364	18-12-2008	1,80	1,71	0,09	0,01
622112	Instalações	5368	n/a	5368	18-12-2008	850,91	810,39	40,52	2,43
622112	Instalações	5368	n/a	5368	18-12-2008	1,80	1,71	0,09	0,01
622112	Instalações	5368	n/a	5368	18-12-2008	1.040,69	991,13	49,56	2,97
622112	Instalações		n/a	58	18-12-2008	3,60	3,42	0,18	0,01
622112	Instalações		n/a	58	18-12-2008	6.734,86	6.414,15	320,71	19,24
622112	Instalações		n/a	58	18-12-2008	9,00	8,55	0,45	0,03
622112	Instalações		n/a	58	18-12-2008	8.150,20	7.762,10	388,10	23,29
622112	Instalações		n/a	58	18-12-2008	5,40	5,13	0,27	0,02
62222	Comunicação		n/a	74	18-12-2008	448,50	373,75	74,75	4,49
622982	Outros		n/a	75	18-12-2008	50,01	41,68	8,34	0,50
31630106	Consumíveis - Rega, Jardins e Prod. Químicos			0	19-12-2008	100,08	83,40	16,68	1,00
316101	Materias-primas - Materiais de Construção	081		0	19-12-2008	1.340,64	1.117,20	223,44	13,41
316101	Materias-primas - Materiais de Construção	081	71 96	0	19-12-2008	300,29	250,24	50,05	3,00
62299	Outros		68 81	05	19-12-2008	101,50	96,67	4,83	0,29
622121	Gasóleo		n/a	05	19-12-2008	178,33	148,61	29,72	0,89
62106	Assistência Técnica	3		22	19-12-2008	43,20	36,00	7,20	0,43
62106	Assistência Técnica	4		22	19-12-2008	43,20	36,00	7,20	0,43
62106	Assistência Técnica	5		22	19-12-2008	43,20	36,00	7,20	0,43
62106	Assistência Técnica	1		22	19-12-2008	43,20	36,00	7,20	0,43
62232	Conservação e reparação			04	19-12-2008	420,00	350,00	70,00	4,20
31630219	Outros			07	20-12-2008	26,78	22,32	4,46	0,27
316101	Materias-primas - Materiais de Construção	081	95	0	22-12-2008	445,46	371,22	74,24	4,45

316101	Materias-primas - Materiais de Construcao	106408	71 99	1111	22-12-2008	162,43	135,36	27,07	1,62
622982	Outros	1159	72 01	934	22-12-2008	272,60	227,17	45,43	2,73
622982	Outros	1159	72 01	934	22-12-2008	2.247,40	1.872,83	374,57	22,47
622112	Instalações	5416	n/ a	5416	22-12-2008	68,01	64,77	3,24	0,19
622112	Instalações	5416	n/ a	5416	22-12-2008	1,80	1,71	0,09	0,01
622112	Instalações	5416	n/ a	5416	22-12-2008	1.344,10	1.280,10	64,00	3,84
622112	Instalações	5416	n/ a	5416	22-12-2008	16,20	15,43	0,77	0,05
622112	Instalações	5416	n/ a	5416	22-12-2008	1.922,52	1.830,97	91,55	5,49
622112	Instalações	5416	n/ a	5416	22-12-2008	36,00	34,29	1,71	0,10
622112	Instalações	5416	n/ a	5416	22-12-2008	8.706,97	8.292,35	414,62	24,88
622112	Instalações	5416	n/ a	5416	22-12-2008	190,80	181,71	9,09	0,55
62222	Comunicação	5440	n/ a	5440	22-12-2008	44,71	37,26	7,45	0,45
62222	Comunicação	5440	n/ a	5440	22-12-2008	60,41	50,34	10,07	0,60
316101	Materias-primas - Materiais de Construcao	081			23-12-2008	288,00	240,00	48,00	2,88
316301031	Consumiveis - Consumos de Secretaria				23-12-2008	66,00	55,00	11,00	0,66
31630106	Consumiveis - Rega, Jardins e Prod. Químicos		40 2		23-12-2008	37,54	31,28	6,26	0,38
31630106	Consumiveis - Rega, Jardins e Prod. Químicos				23-12-2008	37,54	31,28	6,26	0,38
426	Equipamento administrativo				23-12-2008	(144,00)	(120,00)	(24,00)	(1,44)
62233	Publicidade e propaganda				23-12-2008	300,00	250,00	50,00	3,00
622982	Outros				23-12-2008	1.870,92	1.559,10	311,82	18,71
62222	Comunicação				23-12-2008	5,34	4,45	0,89	0,05
43224	Estudos e Projectos Cidade Desportiva	2008			24-12-2008	4.416,00	3.680,00	736,00	44,16
426	Equipamento administrativo				24-12-2008	1.324,80	1.104,00	220,80	13,25
62232	Conservação e reparação	74			24-12-2008	48,00	40,00	8,00	0,48
316101	Materias-primas - Materiais de Construcao	081	71 94	979	26-12-2008	226,08	188,40	37,68	2,26
31630102	Consumiveis - Electricidade		71 67	476	26-12-2008	323,58	269,65	53,93	3,24
31630102	Consumiveis - Electricidade		71 68	476	26-12-2008	31,06	25,88	5,18	0,31
31630102	Consumiveis - Electricidade		71 69	477	26-12-2008	258,74	215,62	43,12	2,59
31630102	Consumiveis - Electricidade		71 69	477	26-12-2008	51,60	43,00	8,60	0,52

31630102	Consumiveis - Electricidade	7917		26-12-2008	51,76	43,13	8,63	0,52
31630102	Consumiveis - Electricidade	7917		26-12-2008	49,68	41,40	8,28	0,50
31630102	Consumiveis - Electricidade	7917		26-12-2008	27,72	23,10	4,62	0,28
622982	Outros	7916		26-12-2008	49,20	41,00	8,20	0,49
622982	Outros	7917		26-12-2008	69,01	57,51	11,50	0,69
31630113	Consumiveis - Combustiveis	3/1118		29-12-2008	438,00	365,00	73,00	4,38
31630102	Consumiveis - Electricidade	7921		29-12-2008	18,00	15,00	3,00	0,18
31630115	Consumiveis - outros	2632		29-12-2008	8,00	6,67	1,33	0,08
31630115	Consumiveis - outros	2632		29-12-2008	37,06	30,88	6,18	0,37
316101	Materias-primas - Materiais de Construcao	106413		29-12-2008	88,99	74,16	14,83	0,89
316101	Materias-primas - Materiais de Construcao	106413		29-12-2008	85,51	71,26	14,25	0,86
31630203	Acessorios/materiais - Ferramentas e Utensilios	8291828		29-12-2008	8,98	8,98	0,00	0,00
31630113	Consumiveis - Combustiveis	2230750221		29-12-2008	14.640,91	12.200,76	2.440,15	73,20
622982	Outros	301161364		29-12-2008	86,02	71,68	14,34	0,86
622982	Outros	301161389		29-12-2008	61,44	51,20	10,24	0,61
622982	Outros	301161412		29-12-2008	110,59	92,16	18,43	1,11
622982	Outros	301161461	27	29-12-2008	61,44	51,20	10,24	0,61
622982	Outros	301161486	69 28	29-12-2008	61,44	51,20	10,24	0,61
622982	Outros	301161501	69 29	29-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
622982	Outros	301161559	69 32	29-12-2008	61,44	51,20	10,24	0,61
622982	Outros	301162685	69 37	29-12-2008	61,44	51,20	10,24	0,61
622982	Outros	301162741	69 34	29-12-2008	110,59	92,16	18,43	1,11
622982	Outros	301162822	69 39	29-12-2008	110,59	92,16	18,43	1,11
622982	Outros	301162993	69 38	29-12-2008	86,02	71,68	14,34	0,86
622982	Outros	3905	70 05	29-12-2008	875,70	834,00	41,70	2,50
622982	Outros	7921	71 70	29-12-2008	0,24	0,20	0,04	0,00
6881	Servicos bancários/comissões	5467	n/ a	29-12-2008	9,00	7,50	1,50	0,09
6881	Servicos bancários/comissões	5487	n/ a	29-12-2008	8,40	7,00	1,40	0,08
62222	Comunicação	5534	n/ a	29-12-2008	35,40	29,50	5,90	0,35
62222	Comunicação	5534	n/ a	29-12-2008	35,28	29,40	5,88	0,35

62222	Comunicação	5534	n/a	5534	29-12-2008	35,28	29,40	5,88	0,35
62225	Transportes de mercadorias	19232		s\ OP	29-12-2008	1,98	1,65	0,33	0,02
622982	Outros	/C		7	29-12-2008	3.360,00	3.200,00	160,00	9,60
31630203	Acessorios/materiais - Ferramentas e Utensilios	12		7	30-12-2008	4,80	4,00	0,80	0,05
316301031	Consumiveis - Consumos de Secretaria		2	9	30-12-2008	513,36	427,80	85,56	5,13
442220518	Construção da Cidade Desportividade ...			3	30-12-2008	22.597,05	21.521,00	1.076,05	64,56
62222	Comunicação		n/a	5	30-12-2008	45,60	38,00	7,60	0,46
62222	Comunicação		n/a	5	30-12-2008	45,60	38,00	7,60	0,46
62222	Comunicação		n/a	5	30-12-2008	45,60	38,00	7,60	0,46
62222	Comunicação		n/a	6	30-12-2008	2.486,82	2.072,35	414,47	24,87
622982	Outros		n/a	5538	30-12-2008	50,62	42,18	8,44	0,51
622982	Outros		n/a	5538	30-12-2008	50,62	42,18	8,44	0,51
62213	Água		n/a	n/a	30-12-2008	(416,79)	(396,94)	(19,85)	(1,19)
62213	Água		n/a	n/a	30-12-2008	(2.311,38)	(2.201,31)	(110,07)	(6,60)
62213	Água		n/a	n/a	30-12-2008	(163,31)	(155,53)	(7,78)	(0,47)
622982	Outros		n/a	n/a	30-12-2008	(2,27)	(1,88)	(0,39)	(0,02)
622982	Outros		n/a	n/a	30-12-2008	(687,72)	(568,36)	(119,36)	(7,16)
622982	Outros		n/a	n/a	30-12-2008	(474,97)	(424,08)	(50,89)	(3,05)
622982	Outros	518	-	-	30-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
622982	Outros			1	30-12-2008	810,24	675,20	135,04	8,10
622982	Outros			1	30-12-2008	522,00	435,00	87,00	5,22
622982	Outros	437			30-12-2008	48,00	40,00	8,00	0,48
622982	Outros			9	30-12-2008	40,66	33,88	6,78	0,41
622982	Outros				30-12-2008	2.066,40	1.722,00	344,40	20,66
31630218	Acessorios/Materiais - Outros				31-12-2008	200,40	167,00	33,40	2,00
31630218	Acessorios/Materiais - Outros				31-12-2008	258,98	215,82	43,16	2,59
31630218	Acessorios/Materiais - Outros				31-12-2008	517,97	431,64	86,33	5,18
31630102	Consumiveis - Electricidade				31-12-2008	(18,00)	(15,00)	(3,00)	(0,18)
316102	Materias-primas - Materiais Metalurgia e Serralhar				31-12-2008	38,88	32,40	6,48	0,39
316102	Materias-primas - Materiais Metalurgia e Serralhar				31-12-2008	23,76	19,80	3,96	0,24

316102	Materias-primas - Materiais Metalurgia e Serralhar	803810	23 9	897	31-12-2008	1,33	1,11	0,22	0,01
316102	Materias-primas - Materiais Metalurgia e Serralhar	803811	24 0	897	31-12-2008	3,79	3,16	0,63	0,04
31630102	Consumiveis - Electricidade	7929	15 8	937	31-12-2008	258,74	215,62	43,12	2,59
31630102	Consumiveis - Electricidade	7929	15 8	937	31-12-2008	167,64	139,70	27,94	1,68
31630102	Consumiveis - Electricidade	7929	15 8	937	31-12-2008	489,89	408,24	81,65	4,90
31630102	Consumiveis - Electricidade	7929	15 8	937	31-12-2008	484,44	403,70	80,74	4,84
31630219	Outros	23783	26 8	1048	31-12-2008	37,50	31,25	6,25	0,38
31630219	Outros	23783	26 8	1048	31-12-2008	262,50	218,75	43,75	2,63
622982	Outros	1070	n/ a	n/a	31-12-2008	(29,00)	(27,62)	(1,38)	(0,08)
622982	Outros	2611173619	4	7	31-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
622982	Outros	2611173625	2	5	31-12-2008	36,86	30,72	6,14	0,37
622982	Outros	2611173745	1	4	31-12-2008	61,44	51,20	10,24	0,61
62232	Conservação e reparação	820161	23 3	897	31-12-2008	87,84	73,20	14,64	0,88
62232	Conservação e reparação	820162	23 4	897	31-12-2008	81,00	67,50	13,50	0,81
62232	Conservação e reparação	820163	23 5	897	31-12-2008	48,24	40,20	8,04	0,48
622112	Instalações	DEZEMBRO/20 08	45	198	31-12-2008	21,48	20,46	1,02	0,06
622112	Instalações	DEZEMBRO/20 08	45	198	31-12-2008	5.935,62	5.652,97	282,65	16,96
622112	Instalações	DEZEMBRO/20 08	45	198	31-12-2008	3,58	3,41	0,17	0,01
622112	Instalações	DEZEMBRO/20 08	45	198	31-12-2008	287,68	273,98	13,70	0,82
622112	Instalações	DEZEMBRO/20 08	45	198	31-12-2008	12,53	11,93	0,60	0,04
62233	Publicidade e propaganda		65 8	1141	31-12-2008	360,00	300,00	60,00	3,60
62222	Comunicação	58			31-12-2008	468,00	390,00	78,00	4,68
622982	Outros			9	31-12-2008	90,60	86,29	4,31	0,26
622982	Outros			9	31-12-2008	29,20	27,81	1,39	0,08
62232	Conservação e reparação	3		7	31-12-2008	3.600,00	3.000,00	600,00	36,00

\*

## C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral relativamente às autoliquidações de IVA do Requerente de Dezembro de 2012 a Dezembro de 2009, e, em consequência, anulá-las parcialmente, nos montantes de IVA

indevidamente suportado nas mesmas, correspondente, respectivamente, aos montantes de € 2050,72 (Dezembro 2008) e € 30.923,84 (Janeiro a Dezembro de 2009);

- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativamente às autoliquidações de IVA do Requerente de Janeiro a Novembro de 2008, e, em consequência, manter os correspondentes actos tributários;
- c) Condenar o Requerente e a AT nas custas do processo, no montante, respectivamente, de €1.187,28 e de €1.260.72, tendo-se em conta o já pago.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €64.046,33, 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 €2.448.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente e AT, na medida dos respectivos decaimentos acima fixado, uma vez que o pedido foi apenas parcialmente procedente, 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

30 de Outubro de 2014

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)



---

O Árbitro Vogal  
(Clotilde Celorico Palma)

O Árbitro Vogal  
(António Nunes do Reis)