

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 251/2014-T

Tema: IVA – Competência material do tribunal arbitral; Regularização a favor do sujeito passivo do imposto deduzido nos atos de autoliquidação; Tempestividade.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 10 de março de 2014, o Município A..., NIPC ..., com sede na Rua ..., (doravante, *Requerente*), 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 acto de autoliquidação de IVA referente aos exercícios de 2008 e 2009 com a sua consequente anulação, com todas as consequências legais, designadamente a declaração de ilegalidade e anulação do acto de indeferimento de recurso hierárquico que incidiu sobre o acto de indeferimento de revisão oficiosa apresentada pelo *Requerente* e a condenação da *Autoridade Tributária e Aduaneira* (“*AT*”) ao reembolso de IVA na quantia de € 46.288,44 e correspondentes juros indemnizatórios», sendo *Requerida* a *AT* – *Autoridade Tributária e Aduaneira* (doravante, *Requerida* ou *AT*). O *Requerente* juntou 8 (oito) documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No essencial e em breve síntese, o *Requerente* alegou o seguinte:

O *Requerente* submeteu, durante os períodos de tributação de 2008 e 2009, 24 (vinte e quatro) declarações periódicas de IVA, nas quais não procedeu a qualquer dedução do montante de IVA referente a bens de utilização mista, isto é, bens que são

indistintamente utilizados para a realização de operações que conferem e de operações que não conferem o direito à dedução do IVA.

Naqueles períodos, o Requerente apenas deduziu o IVA suportado em bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis que conferem o direito à dedução do IVA (v. g. distribuição de água aos munícipes), aplicando, assim, o método da imputação direta. Relativamente aos bens de utilização mista, o Requerente não procedia pois a qualquer dedução de imposto.

O Requerente não procedeu à dedução do IVA atinente aos bens de utilização mista em virtude daquelas que eram as (por si consideradas, “*incorretas e erradas*”) orientações da AT expressas no Ofício-Circulado n.º 61137, de 9 de julho de 1987 e que vigoraram por mais de 20 anos, concretamente até à emissão do Ofício-Circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008. Efetivamente, como o Requerente aplicava o método da imputação direta (aos custos exclusivos) que, naquela altura, era (por si considerado “*erradamente*”) interpretado como afetação real e, visto que a AT entendia que caso usasse um método de dedução nos custos mistos já não poderia usar outro (v. g. *pro rata*), então o Requerente, observando essa regra expressa, não deduziu IVA através do método *pro rata*.

Desta forma, conclui o Requerente que, até 2008, a AT limitou indevidamente o direito dos sujeitos passivos de IVA à dedução desse imposto, por via do Ofício-Circulado n.º 61137, de 9 de julho de 1987 que fazia uma errada interpretação da Sexta Diretiva e do Código do IVA.

No decurso do ano de 2012 e após uma revisão interna dos procedimentos do IVA adotados, feita com o apoio de uma entidade externa especializada, o Requerente verificou que, em virtude da não dedução do IVA atinente aos bens de utilização mista, havia entregado imposto em excesso. Nessa sequência, o Requerente solicitou, relativamente aos anos de 2008 e 2009, a restituição de IVA, respetivamente, no montante de € 24.381,99 e de € 21.906,45, por via do mecanismo de revisão oficiosa, previsto no artigo 78.º da LGT, uma vez que já não poderia proceder à recuperação do IVA via submissão de declaração periódica.

Os preditos pedidos de revisão oficiosa, apresentados em 12.12.2012, foram totalmente indeferidos pela AT, tendo as respetivas decisões sido notificadas ao Requerente por via dos ofícios n.ºs ... e ..., ambos datados de 30.07.2013.

Por não concordar com tais decisões, o Requerente interpôs dois recursos hierárquicos, um por cada uma delas, os quais também vieram a ser indeferidos, tendo o Requerente sido disso notificado em 09.12.2013, por via dos ofícios n.ºs ... e ..., ambos datados de 06.12.2013.

O Requerente entende que o pedido de revisão oficiosa é o meio idóneo e correto para o sujeito passivo de IVA recuperar o imposto que não haja sido anteriormente deduzido, quando tenha decorrido o prazo de dois anos para efetuar essa dedução por via declarativa, estando a AT obrigada a analisar esse pedido, desde que submetido dentro do prazo de quatro anos, sempre que tenha havido arrecadação de imposto superior ao devido.

No caso concreto, o Requerente pagou imposto em excesso em consequência de um incorreto enquadramento do seu direito à dedução do IVA ao abrigo do artigo 23.º do Código do IVA, em virtude de erradas orientações transmitidas pela AT. Nessa medida, não só a AT está obrigada a rever atos de cobrança ilegal de impostos, como essa responsabilidade será acrescida quando tenha sido, com base nas suas orientações, que o sujeito passivo não tenha procedido à dedução do imposto.

Assim, o Requerente deverá ver garantido o seu direito à dedução do IVA, no valor de € 24.381,99 respeitante ao ano de 2008 e de € 21.906,45 com referência ao ano de 2009, por haver sido exercido dentro do prazo limite de quatro anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA e no artigo 78.º da LGT, através do mecanismo de revisão oficiosa. Efetivamente, o sujeito passivo não pode ficar impedido de, dentro do prazo legalmente estipulado, corrigir o imposto pago em excesso, por um erro de enquadramento das suas operações – o qual não é subsumível a um mero erro material ou de cálculo, nos termos do n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA –, originado por erróneas orientações da AT.

O Requerente conclui pois que, seja pelo Código do IVA (artigo 98.º), seja pela LGT (artigo 78.º), é aplicável o prazo de quatro anos para a retificação do imposto pago a mais.

O Requerente termina realçando que a AT nunca contestou a correção do valor do IVA por ele peticionado nos pedidos de revisão oficiosa e, subsequentemente, nos recursos hierárquicos apresentados.

O Requerente formula, a final, os seguintes pedidos:

«I) Ser declarada a ilegalidade parcial do acto de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado referente aos exercícios de 2008 e 2009 consubstanciado nas 24 declarações periódicas submetidas pelo Requerente com a sua consequente anulação parcial, com todas as consequências legais, designadamente:

II) Ser declarada a ilegalidade e anulado o acto de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa e dos subsequentes recursos hierárquicos;

III) Ser a AT condenada a reembolsar o Requerente no valor de € 46.288,44 em imposto indevidamente pago e a pagar os correspondentes juros indemnizatórios;

IV) Ser a AT condenada a ressarcir o Requerente das despesas resultantes da lide, com honorários de mandatários judiciais a liquidar em execução de julgados.»

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 12 de março de 2014.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 30 de abril de 2014, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos

conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 20 de maio de 2014.

6. No dia 19 de junho de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual, para além de haver deduzido a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, com a sua consequente absolvição da instância, impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pelo Requerente e concluiu pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido. A Requerida não juntou qualquer documento, nem arrolou testemunhas. Na mesma ocasião, a Requerida juntou aos autos o respetivo processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua contestação:

A AT começou por deduzir a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, alegando que o pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato as decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados pelo Requerente contra o indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa que havia formulado, relativamente ao IVA dos anos de 2008 e de 2009. Assim, diz a Requerida, apenas por «*mera cautela e dever de patrocínio*» concede que o pedido de pronúncia arbitral «*tem por objeto mediato o acto de autoliquidação de IVA referente aos exercícios de 2008 e 2009*».

Deste modo, atento o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º e 2.º, alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, verifica-se a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido formulado pelo Requerente.

No entender da Requerida, na situação *sub judice* impunha-se a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT. Porquanto, atenta a redação conferida à alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011,

de 22 de março, constata-se que o legislador optou por restringir o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, tenham sido precedidas, obrigatoriamente, da reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT.

Mais afirma a Requerida que esse entendimento por si perfilhado impõe-se por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação de poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), bem como da legalidade (artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários previsto no artigo 30.º, n.º 2, da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.

Por impugnação, a AT veio dizer que, relativamente ao IVA suportado nos bens alegadamente de utilização mista, o Requerente considerou-o como um gasto, porquanto entendia que o mesmo não era dedutível.

Ora, as deduções de imposto efetuadas pelos sujeitos passivos de IVA apresentam, em princípio, carácter definitivo, podendo, no entanto, ser objeto de alteração em determinados casos expressamente previstos no artigo 78.º do Código do IVA.

Acontece que o Requerente pretende fazer-se valer do prazo de quatro anos para proceder à correção do IVA que alegadamente suportou em excesso, o qual, em seu entender, decorre do artigo 98.º, n.º 1, do Código do IVA. No entanto, apesar de o n.º 2 do mesmo artigo 98.º estabelecer que, sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução do IVA pode ser exercido até ao limite de quatro anos, o sujeito passivo de IVA não tem liberdade para determinar o momento de exercício desse direito, limitando-se aquela norma a fixar, tão só, um limite máximo de carácter geral, a partir do qual aquele direito não pode já ser exercido. A não ser assim, as normas que preveem prazos especiais não teriam qualquer sentido útil, uma vez que sempre lhes sobreporia a norma que estabelece o prazo geral de quatro anos, em manifesta violação do disposto no n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil. Ademais, a questão da especialidade do artigo 78.º face ao artigo 98.º, ambos do Código do IVA, não se afigura controvertida do ponto de vista jurisprudencial.

Nesta parametria, a Requerida preconiza que não pode deixar de se entender que o prazo de quatro anos estatuído no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA não pode ser aplicável no caso *sub judice*, sob pena de em fraude à lei ser utilizado um mecanismo que violaria o artigo 45.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRC.

Ainda segundo a Requerida, resulta dos autos de forma manifesta a existência de um erro material, em virtude de o Requerente ter delimitado, no âmbito de operações isentas e operações tributáveis, qual o IVA dedutível e não dedutível, tendo registado o IVA não dedutível como um gasto relativamente aos bens que, na sequência da revisão dos seus procedimentos internos, considerou afinal estarem afetos aos dois tipos de operações. Assim, estamos perante um erro de registo do Requerente e não um erro de direito. Consequentemente, apenas seria possível reconhecer ao Requerente o direito à dedução do IVA, através do recurso ao mecanismo previsto no artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA. Tal não lhe pode, porém, ser aplicável por não ter respeitado o prazo de dois anos ali fixado, motivo pelo qual lhe foram indeferidos os pedidos de revisão oficiosa.

Assim, conclui a AT, constata-se que o Requerente deveria ter cumprido com as regras previstas no artigo 23.º do Código do IVA, ou seja, deveria ter efetuado a dedução do imposto atinente aos bens e serviços de utilização mista, os quais seguramente registou na sua contabilidade, respeitando quer a regra geral do n.º 2 do artigo 22.º, quer o n.º 6 do artigo 23.º, ambos do Código do IVA, corrigindo no final de cada ano esses montantes, com base no apuramento dos *pro rata* definitivos.

7. Em 19 de junho de 2014, foi proferido despacho a determinar a notificação do Requerente para, querendo, em 10 (dez) dias vir aos autos pronunciar-se relativamente à matéria de exceção alegada pela Requerida.

O Requerente, devidamente notificado, nada veio dizer.

8. Em 26 de junho de 2014, a Requerida veio aos autos comunicar que dispensava a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e que prescindia da apresentação de alegações.

Notificado para se pronunciar quanto ao conteúdo desse requerimento, o Requerente veio aos autos comunicar a sua adesão integral àquela posição da Requerida.

Atentas as posições convergentes assumidas pelas partes, foi pois dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e não houve lugar à produção de quaisquer alegações.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

A Requerida invoca a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo, para cujo conhecimento e decisão se torna, porém, necessário fixar previamente a matéria de facto provada e não provada, o que se passa a fazer, após o que se decidirá.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que 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. 123.º, n.º 2, do CPPT e art. 607.º, n.ºs 3 e 4, 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.

Nesta parametria, tendo em consideração, nomeadamente, as posições assumidas pelas partes, a prova documental produzida e o PA junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

1. O Requerente é uma pessoa coletiva de direito público que desenvolve quer atividades de gestão pública, quer atividades de gestão privada, algumas destas concorrenciais com as desenvolvidas por agentes económicos privados – *cfr.* artigo 18.º da petição inicial, documentos juntos com esta e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3).

2. O Requerente realiza operações fora do âmbito de incidência do IVA, operações sujeitas a IVA, mas isentas deste imposto, as quais não concedem o direito à dedução do imposto e ainda operações sujeitas e não isentas de IVA, o que implicou que o Requerente, como sujeito passivo misto, tivesse que adotar um regime de dedução parcial de IVA – *cfr.* artigo 19.º da petição inicial, documentos juntos com esta e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3).

3. Em 9 de julho de 1987, foi publicado o Ofício-Circulado n.º 61137 sobre «*IVA – O pro rata nas Autarquias Locais – Artigo 23.º do CIVA*», contendo o entendimento da administração tributária a respeito da dedução do IVA nas autarquias locais, concretamente determinando o tipo de operações que, regra geral, são realizadas pelos Municípios e estabelecendo algumas regras quanto ao cálculo da percentagem de dedução do imposto.

4. Em 23 de abril de 2008, foi publicado o Ofício-Circulado n.º 30103 sobre «*Direito à dedução – Novas regras para a determinação do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos*», no qual a administração tributária verteu o seu entendimento relativamente ao exercício do direito à dedução do IVA pelos sujeitos passivos que no âmbito da sua atividade pratiquem operações que conferem o direito a dedução e operações que não conferem esse direito.

5. Ao longo dos períodos de imposto de 2008 e 2009, isto é, nos 12 meses de cada um destes anos, o Requerente não procedeu a qualquer dedução do montante de IVA respeitante a bens de utilização mista, nas respetivas declarações de imposto que entregou

– *cf.* artigo 9.º da petição inicial, documentos juntos com esta e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3).

6. Posteriormente, em 2012, após uma revisão aos procedimentos de IVA adotados, com o apoio de uma entidade externa especializada, o Requerente verificou que, em face da não dedução do IVA a respeito dos bens de utilização mista, havia entregado imposto em excesso ao Estado e, para os anos de 2008 e 2009, solicitou a restituição do IVA, no montante de € 24.381,99 e € 21.906,45, respetivamente – *cf.* artigo 10.º da petição inicial, documentos juntos com esta e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3).

7. Em 17 de dezembro de 2012, deu entrada no Gabinete do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira o pedido de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação de IVA efetuados nos períodos de janeiro a dezembro dos anos de 2008 e 2009 – *cf.* documentos n.ºs 1 e 2 juntos com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3), cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

8. O pedido de revisão oficiosa referente ao IVA/2008 foi indeferido por despacho do Subdiretor-Geral da Área de Gestão do IVA, por delegação do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 26 de julho de 2013, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte [*cf.* documento n.º 4 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3)]:

«III. DA APRECIÇÃO DO PEDIDO

(...)

III.4. DA POSSIBILIDADE LEGAL DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO PELO REQUERENTE

77. Dos fundamentos apresentados no pedido de revisão oficiosa, verifica-se que, não obstante as operações em questão - os inputs que, simultaneamente, foram aplicados na realização de operações que conferem o direito à dedução e em operações que não conferem esse mesmo direito, bem como imposto que deveria ter sido deduzido nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA - estarem registadas na contabilidade do Requerente, não

foi exercido o direito à dedução nas declarações periódicas relativas aos períodos de tributação da receção ou emissão das faturas.

78. Nos termos do artigo 23.º do CIVA, o direito à dedução deve consumir-se (mensalmente ou trimestralmente, conforme o enquadramento dos sujeitos passivos) com base num pro rata provisório, ou num qualquer outro método de afetação real, a regularizar em dezembro, de acordo com o previsto n.º 6 do mesmo artigo.

79. Deste modo, alegando ter direito à dedução do montante de imposto em questão, o Requerente deveria, em primeiro lugar, ter cumprido com as regras do artigo 23.º do CIVA.

80. Ou seja, deveria ter deduzido, mediante a utilização de um pro rata provisório ou outro qualquer método de afetação real, o imposto suportado com as aquisições desses bens e serviços nas respetivas declarações periódicas (de janeiro a dezembro de 2008, respeitando assim a regra geral a que se refere o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA), corrigindo, no final do ano, esses valores provisórios de acordo com os valores definitivos do ano em questão, em conformidade com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

81. Consequentemente, deveria a regularização das deduções, efetuada com base nesses valores definitivos, ter constado da última declaração periódica do ano (a de dezembro de 2008).

82. Do que é referido no pedido, parece resultar que o Requerente não terá utilizado um pro rata provisório, e que muito menos o terá regularizado, no final do ano, com base num pro rata definitivo.

83. Ou seja, não aplicou o método da percentagem de dedução no devido tempo, nem qualquer outro, mesmo sabendo que o método de dedução a utilizar pelos sujeitos passivos tem que ser aferido no momento em que se concretiza a dedução do imposto.

84. Como já anteriormente se referiu, determina o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA [redação vigente no ano de 2008], que a dedução de imposto deverá ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das

declarações de importação, admitindo-se, porém, a possibilidade de serem efetuadas correções ao imposto com suporte no artigo 78º do mesmo diploma legal.

85. Nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível de acordo com o disposto nos artigos 7.º e 8.º do CIVA, estabelecendo o n.º 1 do artigo 36.º do CIVA que as faturas ou documentos equivalentes devem ser emitidos, o mais tardar, até ao quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º.

86. Na realidade, o Requerente deveria ter procedido à dedução do imposto suportado com os bens de utilização mista, aplicando o método da percentagem ou o da afetação real, na declaração do período ou de período posterior àquele em que se verificou a receção dos documentos de suporte ao IVA dedutível.

87. O mesmo deveria ter acontecido com o imposto que, por erro, refere não ter deduzido nos termos do artigo 20.º do CIVA, relativo a inputs que supostamente terão sido integralmente afetos à realização de operações tributáveis.

88. A dedução do imposto (ainda que efetuada parcialmente, com base no artigo 23.º do CIVA) é concretizada pelos sujeitos passivos na sua contabilidade e posteriormente refletida nas declarações periódicas.

89. Não tendo o Requerente respeitado, em tempo, os prazos para o exercício do direito à dedução estabelecidos nos artigos 22.º e 23.º do CIVA (cuja abrangência das suas regras foi explicada no relatório do Grupo de Trabalho [Relatório do Grupo de Trabalho (criado por determinação do Sr. Diretor-Geral da então Direção-Geral dos Impostos) sobre a dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem actividades que conferem o direito à dedução e actividades que não conferem direito à dedução, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 418, julho – dezembro 2006], tendo em conta as regras da Diretiva relativa ao sistema comum de IVA) e constatando-se que os documentos de suporte ao imposto, que agora pretende deduzir, estão (e foram atempadamente) registados na contabilidade, entendemos que não resta outra alternativa legal para que

ainda possa ver reconhecido o direito à dedução do IVA, que não seja a do recurso ao mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

90. O n.º 6 do artigo 78.º estabelece que "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."

91. Para reforçar o nosso entendimento no que respeita à aplicação da regra do n.º 6 do artigo 78º do CIVA à situação em análise, voltamos a transcrever o ponto IV, do Acórdão do STA, de 18 de maio de 2011:

"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."

92. Na verdade, não poderia ser outra a norma aplicável ao caso concreto, uma vez que estão em causa documentos já registados na contabilidade.

93. É que, conforme se refere no ponto 8 do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17 de novembro de 2005, só o direito à dedução de imposto mencionado em documentos ainda não registados, pode ser efetuado dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º.

94. Desde modo, conclui-se que, à situação em apreço, é aplicável o prazo especial de 2 anos previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA e não o prazo geral a que se refere o n.º 2 do artigo 98.º.

95. *Em face do exposto, somos de parecer que precluiu o pretendido direito à dedução do IVA do ano de 2008, uma vez que já decorreu o prazo dos dois anos previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.*

96. *Assim, verificada que está a preclusão do direito à dedução face às regras especiais do imposto, fica também prejudicado o pedido de convalidação para qualquer outra forma processual.*

97. *Uma nota final para o facto de o n.º 8 do citado Ofício-Circulado n.º 30082 referir que os mecanismos previstos no artigo 78.º do CIVA não podem ser utilizados nas situações de:*

- *Alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos;*
- *No apuramento de pro rata;*
- *Nas regularizações sobre imóveis e outros bens do ativo imobilizado ou relativas à afetação de imóveis a fins distintos a que se destinam.*

98. *Determina essa instrução administrativa que tais situações devem ser regularizadas ao abrigo dos artigos 23.º, 24.º, 25.º e 26.º.*

99. *Quando no Ofício-Circulado se exclui a aplicação do artigo 78.º do CIVA às situações de apuramento do pro rata (aquela que releva para o caso), deve entender-se que não é aplicável às situações de regularização do pro rata provisório para o definitivo, dado que esta regularização tem as suas regras especificamente previstas no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.*

100. *Na referida instrução administrativa esclarece-se que existe uma prevalência do regime especial de regularização do pro rata, a que se refere o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, sobre o regime especial previsto no artigo 78.º.*

101. *Significa que o n.º 6 do artigo 23.º não abrange a correção de erros materiais ou de cálculo que possam afetar os valores das operações a constar no numerador e/ou no denominador da fração a que se refere o n.º 4 do artigo 23.º do CIVA. Uma regularização*

desta natureza faz-se mediante a aplicação do n.º 6 do artigo 78.º do mesmo diploma legal.

102. Ou seja, uma correção com impacto no numerador e/ou no denominador da fração prevista no n.º 4 do artigo 23.º, efetuada ao abrigo do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, pode, assim, implicar, ainda que indiretamente, uma alteração ao pro rata.

103. Numa situação destas, as alterações têm fundamento naquele n.º 6 do artigo 78.º, e não na regularização do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

104. Como se pode compreender, não faria sentido que os sujeitos passivos que utilizassem o método da percentagem de dedução pudessem corrigir os erros materiais ou de cálculo num prazo de quatro anos, com base no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, e que aos restantes fosse atribuído um prazo mais curto (de 2 anos), estabelecido no n.º 6 do artigo 78.º do mesmo diploma legal.

(...)

V. DA CONCLUSÃO

139. A revisão oficiosa de uma liquidação de IVA não pode prejudicar a imperatividade das normas que fixam os prazos para o exercício do direito à dedução.

140. As regras do instituto da revisão oficiosa não podem prevalecer face às previstas no CIVA para o exercício do direito à dedução, caso contrário estas ficariam esvaziadas de conteúdo e, conseqüentemente, de eficácia.

141. Deixa de existir o direito à dedução se o requisito formal da tempestividade não for observado.

142. O Requerente não tem liberdade de escolher, dentro do prazo a que se refere o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o momento para concretizar o direito à dedução do imposto.

143. Só nos casos em que o CIVA não estabelece um prazo especial, é que o direito à dedução pode ser efetuado no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

144. Estando, no caso em análise, já ultrapassados os prazos para o exercício do direito à dedução estabelecidos nos artigos 22.º e 23.º do CIVA, e confirmando-se que os documentos de suporte relativos às operações passivas em causa foram registados na contabilidade do Requerente em devido tempo, apenas se pode admitir a correção do imposto deduzido com base no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

145. O n.º 6 do artigo 78.º do CIVA estabelece um prazo especial para o exercício do direito à dedução de dois anos para as regularizações a favor do sujeito passivo, que depois de ultrapassado conduz à preclusão desse direito.

146. Tendo o Requerente apresentado, em dezembro de 2012, o pedido de revisão oficiosa onde solicita a dedução "adicional" de imposto suportado em 2008, mostra-se ultrapassado o prazo para o exercício desse direito.

147. Em face do exposto, deve o presente pedido, salvo melhor opinião, ser indeferido, uma vez que precluiu o direito à dedução do IVA em causa.»

9. Esse indeferimento foi notificado ao Requerente pelo ofício n.º ... da Direção de Serviços do IVA, de 30.07.2013, remetido por correio registado, conforme registo dos CTT n.º RC ... PT – *cf.* documento n.º 4 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3).

10. O pedido de revisão oficiosa referente ao IVA/2009 foi indeferido por despacho do Subdiretor-Geral da Área de Gestão do IVA, por delegação do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 26 de julho de 2013, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte [*cf.* documento n.º 3 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3)]:

«III. DA APRECIÇÃO DO PEDIDO

(...)

III.4. DA POSSIBILIDADE LEGAL DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO PELO REQUERENTE

77. Dos fundamentos apresentados no pedido de revisão oficiosa, verifica-se que, não obstante as operações em questão - os inputs que, simultaneamente, foram aplicados

na realização de operações que conferem o direito à dedução e em operações que não conferem esse mesmo direito, bem como imposto que deveria ter sido deduzido nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA - estarem registadas na contabilidade do Requerente, não foi exercido o direito à dedução nas declarações periódicas relativas aos períodos de tributação da receção ou emissão das faturas.

78. Nos termos do artigo 23º do CIVA, o direito à dedução deve consumir-se (mensalmente ou trimestralmente, conforme o enquadramento dos sujeitos passivos) com base num pro rata provisório, ou num qualquer outro método de afetação real, a regularizar em dezembro, de acordo com o previsto n.º 6 do mesmo artigo.

79. Deste modo, alegando ter direito à dedução do montante de imposto em questão, o Requerente deveria, em primeiro lugar, ter cumprido com as regras do artigo 23º do CIVA.

80. Ou seja, deveria ter deduzido, mediante a utilização de um pro rata provisório ou outro qualquer método de afetação real, o imposto suportado com as aquisições desses bens e serviços nas respetivas declarações periódicas (de janeiro a dezembro de 2008, respeitando assim a regra geral a que se refere o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA), corrigindo, no final do ano, esses valores provisórios de acordo com os valores definitivos do ano em questão, em conformidade com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

81. Consequentemente, deveria a regularização das deduções, efetuada com base nesses valores definitivos, ter constado da última declaração periódica do ano (a de dezembro de 2008).

82. Do que é referido no pedido, parece resultar que o Requerente não terá utilizado um pro rata provisório, e que muito menos o terá regularizado, no final do ano, com base num pro rata definitivo.

83. Ou seja, não aplicou o método da percentagem de dedução no devido tempo, nem qualquer outro, mesmo sabendo que o método de dedução a utilizar pelos sujeitos passivos tem que ser aferido no momento em que se concretiza a dedução do imposto.

84. Como já anteriormente se referiu, determina o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA [redação vigente no ano de 2008], que a dedução de imposto deverá ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação, admitindo-se, porém, a possibilidade de serem efetuadas correções ao imposto com suporte no artigo 78º do mesmo diploma legal.

85. Nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível de acordo com o disposto nos artigos 7.º e 8.º do CIVA, estabelecendo o n.º 1 do artigo 36.º do CIVA que as faturas ou documentos equivalentes devem ser emitidos, o mais tardar, até ao quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º.

86. Na realidade, o Requerente deveria ter procedido à dedução do imposto suportado com os bens de utilização mista, aplicando o método da percentagem ou o da afetação real, na declaração do período ou de período posterior àquele em que se verificou a receção dos documentos de suporte ao IVA dedutível.

87. O mesmo deveria ter acontecido com o imposto que, por erro, refere não ter deduzido nos termos do artigo 20.º do CIVA, relativo a inputs que supostamente terão sido integralmente afetados à realização de operações tributáveis.

88. A dedução do imposto (ainda que efetuada parcialmente, com base no artigo 23.º do CIVA) é concretizada pelos sujeitos passivos na sua contabilidade e posteriormente refletida nas declarações periódicas.

89. Não tendo o Requerente respeitado, em tempo, os prazos para o exercício do direito à dedução estabelecidos nos artigos 22.º e 23.º do CIVA (cuja abrangência das suas regras foi explicada no relatório do Grupo de Trabalho [Relatório do Grupo de Trabalho (criado por determinação do Sr. Diretor-Geral da então Direção-Geral dos Impostos) sobre a dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem actividades que conferem o direito à dedução e actividades que não conferem direito à dedução, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 418, julho – dezembro 2006], tendo em conta as regras da

Diretiva relativa ao sistema comum de IVA) e constatando-se que os documentos de suporte ao imposto, que agora pretende deduzir, estão (e foram atempadamente) registados na contabilidade, entendemos que não resta outra alternativa legal para que ainda possa ver reconhecido o direito à dedução do IVA, que não seja a do recurso ao mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

90. O n.º 6 do artigo 78.º estabelece que "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."

91. Para reforçar o nosso entendimento no que respeita à aplicação da regra do n.º 6 do artigo 78º do CIVA à situação em análise, voltamos a transcrever o ponto IV, do Acórdão do STA, de 18 de maio de 2011:

"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."

92. Na verdade, não poderia ser outra a norma aplicável ao caso concreto, uma vez que estão em causa documentos já registados na contabilidade.

93. É que, conforme se refere no ponto 8 do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17 de novembro de 2005, só o direito à dedução de imposto mencionado em documentos ainda não registados, pode ser efetuado dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º.

94. Desde modo, conclui-se que, à situação em apreço, é aplicável o prazo especial de 2 anos previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA e não o prazo geral a que se refere o n.º 2 do artigo 98.º.

95. Em face do exposto, somos de parecer que precluiu o pretendido direito à dedução do IVA do ano de 2008, uma vez que já decorreu o prazo dos dois anos previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

96. Assim, verificada que está a preclusão do direito à dedução face às regras especiais do imposto, fica também prejudicado o pedido de convalidação para qualquer outra forma processual.

97. Uma nota final para o facto de o n.º 8 do citado Ofício-Circulado n.º 30082 referir que os mecanismos previstos no artigo 78.º do CIVA não podem ser utilizados nas situações de:

- Alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos;
- No apuramento de pro rata;
- Nas regularizações sobre imóveis e outros bens do ativo imobilizado ou relativas à afetação de imóveis a fins distintos a que se destinam.

98. Determina essa instrução administrativa que tais situações devem ser regularizadas ao abrigo dos artigos 23.º, 24.º, 25.º e 26.º.

99. Quando no Ofício-Circulado se exclui a aplicação do artigo 78.º do CIVA às situações de apuramento do pro rata (aquela que releva para o caso), deve entender-se que não é aplicável às situações de regularização do pro rata provisório para o definitivo, dado que esta regularização tem as suas regras especificamente previstas no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

100. Na referida instrução administrativa esclarece-se que existe uma prevalência do regime especial de regularização do pro rata, a que se refere o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, sobre o regime especial previsto no artigo 78.º.

101. Significa que o n.º 6 do artigo 23.º não abrange a correção de erros materiais ou de cálculo que possam afetar os valores das operações a constar no numerador e/ou no denominador da fração a que se refere o n.º 4 do artigo 23.º do CIVA. Uma regularização desta natureza faz-se mediante a aplicação do n.º 6 do artigo 78.º do mesmo diploma legal.

102. Ou seja, uma correção com impacto no numerador e/ou no denominador da fração prevista no n.º 4 do artigo 23.º, efetuada ao abrigo do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, pode, assim, implicar, ainda que indiretamente, uma alteração ao pro rata.

103. Numa situação destas, as alterações têm fundamento naquele n.º 6 do artigo 78.º, e não na regularização do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

104. Como se pode compreender, não faria sentido que os sujeitos passivos que utilizassem o método da percentagem de dedução pudessem corrigir os erros materiais ou de cálculo num prazo de quatro anos, com base no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, e que aos restantes fosse atribuído um prazo mais curto (de 2 anos), estabelecido no n.º 6 do artigo 78.º do mesmo diploma legal.

(...)

V. DA CONCLUSÃO

139. A revisão oficiosa de uma liquidação de IVA não pode prejudicar a imperatividade das normas que fixam os prazos para o exercício do direito à dedução.

140. As regras do instituto da revisão oficiosa não podem prevalecer face às previstas no CIVA para o exercício do direito à dedução, caso contrário estas ficariam esvaziadas de conteúdo e, conseqüentemente, de eficácia.

141. Deixa de existir o direito à dedução se o requisito formal da tempestividade não for observado.

142. O Requerente não tem liberdade de escolher, dentro do prazo a que se refere o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o momento para concretizar o direito à dedução do imposto.

143. Só nos casos em que o CIVA não estabelece um prazo especial, é que o direito à dedução pode ser efetuado no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

144. Estando, no caso em análise, já ultrapassados os prazos para o exercício do direito à dedução estabelecidos nos artigos 22.º e 23.º do CIVA, e confirmando-se que os documentos de suporte relativos às operações passivas em causa foram registados na contabilidade do Requerente em devido tempo, apenas se pode admitir a correção do imposto deduzido com base no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

145. O n.º 6 do artigo 78.º do CIVA estabelece um prazo especial para o exercício do direito à dedução de dois anos para as regularizações a favor do sujeito passivo, que depois de ultrapassado conduz à preclusão desse direito.

146. Tendo o Requerente apresentado, em dezembro de 2012, o pedido de revisão oficiosa onde solicita a dedução "adicional" de imposto suportado em 2008, mostra-se ultrapassado o prazo para o exercício desse direito.

147. Em face do exposto, deve o presente pedido, salvo melhor opinião, ser indeferido, uma vez que precluiu o direito à dedução do IVA em causa.»

11. Esse indeferimento foi notificado ao Requerente pelo ofício n.º ... da Direção de Serviços do IVA, de 30.07.2013, remetido por correio registado – *cfr.* documento n.º 3 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3).

12. Em 5 de setembro de 2013, deu entrada no Gabinete do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira o recurso hierárquico interposto contra o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente ao IVA/2008 – *cfr.* documento n.º 5 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3), cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

13. O predito recurso hierárquico foi indeferido por despacho do Subdiretor-Geral, substituto legal do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 2 de dezembro de 2013, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte [*cfr.* documento n.º 8 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3)]:

«V. APRECIÇÃO DO RECURSO HIERÁRQUICO

35. *O IVA é um imposto indireto, de base comunitária, sobre o consumo de bens e serviços regulado por diversas Diretivas europeias, entre as quais assume especial importância a Sexta Diretiva, substituída, em janeiro de 2007, pela Diretiva IVA.*

36. *Trata-se de um imposto plurifásico aplicado a todas as etapas do circuito económico que incide sobre o valor acrescentado gerado em cada uma das fases do processo produtivo até ao consumidor final.*

37. *De acordo com o estabelecido no CIVA, a sua liquidação é, por norma, realizada pelos sujeitos passivos, estando estes obrigados ao preenchimento das declarações periódicas, onde, de acordo com os elementos registados na sua contabilidade, procedem ao apuramento do imposto.*

38. *Nessa medida é considerado como um imposto de autoliquidação, uma vez que o seu processo de liquidação é normalmente acionado pelos próprios sujeitos passivos, mensalmente ou trimestralmente, com base nos registos das operações ativas e passivas realizadas.*

39. *O sistema do imposto assenta, em grande medida, no funcionamento do mecanismo do direito à dedução, ou seja, na subtração do IVA suportado nas aquisições efetuadas aos fornecedores ao IVA que é liquidado aos clientes, de modo a apurar-se qual a situação perante o Estado (credora ou devedora) em cada período de imposto (mensal ou trimestral).*

40. *É o chamado método de crédito de imposto, que permite assegurar a sua neutralidade (característica fundamental do sistema do IVA).*

41. *Para fazer valer a sua pretensão, o ora Recorrente apresentou um pedido de revisão dos atas tributários a que se refere o artigo 78.º da LGT, invocando a existência de erro na autoliquidação imputável aos serviços nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.*

42. *Defende que a situação em causa consubstancia um erro na autoliquidação do IVA, motivado por uma incorreta interpretação da lei, de que resultou uma dedução*

inferior à que tinha direito, a qual, conseqüentemente, deu lugar à entrega ao Estado de um valor de prestação tributária superior ao que era devido.

43. Porém, na perspectiva da AT, a questão central em discussão nos autos esgota-se na avaliação da possibilidade legal do Recorrente poder ver reconhecido o direito à dedução do IVA em causa através do mecanismo de revisão oficiosa a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º da LGT e o n.º 1 do artigo 98.º do CIVA.

44. Ou seja, mesmo que se admitisse que a situação concreta configura um erro na autoliquidação, não deixariam os sujeitos passivos de estar, em primeiro lugar, subordinados às normas do CIVA que regulam o direito à dedução.

45. Não será pelo facto de o imposto ser apurado pela via da autoliquidação que as regras que limitam o exercício do direito à dedução, estabelecidas no CIVA, podem deixar de ser aplicadas.

46. Se assim pudesse acontecer, essas regras, ainda que previstas na lei, de nada serviriam, uma vez que os sujeitos passivos conseguiriam, dentro do prazo de quatro anos, exercer esse direito, o que colocaria em causa o controlo dessas situações pela AT, principalmente, quando tal procedimento por parte dos sujeitos passivos ocorre, muitas vezes, no final do prazo.

47. Por conseguinte, no caso em apreço, está em causa avaliar se a pretensão do Recorrente é passível face aos requisitos de natureza temporal previstos no CIVA para o exercício do direito à dedução.

48. Embora os regimes da revisão oficiosa e do direito à dedução constem simultaneamente referidos no artigo 98.º do CIVA, tal não significa que lhes seja aplicável a mesma regulamentação, sendo inequívoco que cada um destes regimes conta com a sua própria regulamentação.

49. O da revisão dos atos tributários no artigo 78.º da LGT e o do direito à dedução do IVA, particularmente, nos artigos 19.º a 26.º e 78.º do CIVA.

50. Portanto, deve concluir-se que, existindo independência jurídica entre os dois regimes, a revisão de uma autoliquidação de IVA não pode ser efetuada em prejuízo das normas que definem os pressupostos para o exercício do direito à dedução, incluindo a já vasta jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

51. Nessa medida, o sujeito passivo de imposto tem que estar, em primeiro lugar, sujeito às regras estabelecidas para o direito à dedução no CIVA.

52. Para além disso, deve reconhecer-se que, na situação em crise, a imputação dos custos foi realizada pelo Recorrente, cabendo-lhe proceder à respetiva separação por setores de atividade onde são aplicados os bens e serviços adquiridos, e, conseqüentemente, reportar, em consonância com os registos contabilísticos das faturas que tem em sua posse (desde que emitidas em forma legal), o imposto suportado nas declarações periódicas a apresentar dentro dos prazos legais previstos no CIVA.

53. De facto, se a dedução de IVA pudesse ser legitimada com o recurso ao procedimento de revisão dos atas tributários, as normas reguladoras do direito à dedução perderiam toda a sua eficácia e razão de existir, dado que passaria a ser possível, mesmo quando não se encontrassem reunidos os pressupostos legais do direito à dedução, obter o mesmo resultado através do recurso ao mecanismo da revisão oficiosa.

54. Ao aceitar-se essa possibilidade, estar-se-ia a relegar para segundo plano as normas próprias do imposto, fazendo prevalecer as normas de carácter geral da LGT.

55. Portanto, não será pelo facto de o IVA ser, em regra, apurado por meio de autoliquidação que as regras específicas do imposto podem deixar de ser aplicadas.

56. Deste modo, conclui-se que, a revisão oficiosa de uma autoliquidação de IVA não pode, em caso algum, ser realizada em prejuízo da imperatividade das normas que, no CIVA, estabelecem prazos especiais para o exercício do direito à dedução.

57. Ora, de acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, o direito à dedução nasce no momento em que o IVA se torna exigível nos termos dos artigos 7.º e 8.º do mesmo Código, devendo a dedução do imposto, conforme previsto no n.º 2 daquele artigo 22.º, ser

concretizada pelos sujeitos passivos na declaração periódica do período ou de período de imposto posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, sem prejuízo das exceções estabelecidas nos números 3 e 4 do citado artigo 22.º do CIVA e da possibilidade de serem efetuadas as correções previstas no seu artigo 78.º.

58. Salienta-se que, a expressão "período posterior", utilizada no n.º 2 do artigo 22.º do CIVA, respeitará ao período de imposto seguinte ao do mês ou trimestre de receção das faturas ou do documento de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação, e não a uma qualquer declaração periódica a apresentar até ao limite do prazo de quatro anos a contar do nascimento do direito à dedução.

59. Se os sujeitos passivos pudessem, discricionariamente, deduzir o imposto durante os quatro anos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, tal iria traduzir-se numa sistemática incerteza da sua situação tributária.

60. Aliás, parece-nos que será de modo a reduzir ao máximo essa incerteza que o n.º 3 do artigo 22.º do CIVA, vem estabelecer, que, sempre que possível, a dedução do imposto deve ser efetuada no período de declaração em que a emissão da fatura ou do recibo de importação teve lugar.

61. A liberdade de escolha do momento para concretizar a dedução do imposto não resulta, portanto, do n.º 2 do artigo 22.º do CIVA nem do n.º 2 do artigo 98.º do mesmo Código, que fixa um limite de quatro anos para o exercício desse direito (contados a partir do seu nascimento), uma vez que essa disposição legal apenas fixa um limite máximo com carácter geral a partir do qual o direito à dedução deixa de poder ser exercido.

62. Com efeito, apenas é aplicável o prazo geral do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA quando não existe uma norma especial a estabelecer um limite temporal diferente para o exercício do direito à dedução, concluindo-se que esta norma é residual, ficando a sua aplicação dependente da inexistência de qualquer outro prazo especial previsto na lei.

63. O Recorrente, alegando ter direito à dedução do montante de imposto em questão nos autos, estava, desde logo, obrigado, em cumprimento das regras constantes no n.º 2 do artigo 22.º e no artigo 23.º do CIVA, a deduzir o imposto suportado através do

recurso a um pro rata provisório ou a outro método de afetação real, regularizando posteriormente, na última declaração periódica do ano, os valores provisórios com os definitivos desse ano, conforme estipula o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

64. De acordo com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, a percentagem de dedução calculada provisoriamente, bem como a dedução provisória apurada com base em critérios objetivos inicialmente utilizados para a aplicação do método da afetação real, "(..) são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita".

65. Significa que, a dedução do imposto, mediante a aplicação do método da percentagem de dedução ou do método da afetação real, deveria ter sido concretizada nas declarações periódicas dos períodos de imposto ou de período posterior àquele em que se verificou a receção das faturas, o que, conforme resulta dos elementos que compõem os autos de revisão oficiosa, não aconteceu.

66. Na verdade, o Recorrente apenas manifestou a intenção de o fazer quando já estavam completados quase três anos contados a partir do final de 2009.

67. De acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do CIVA [redação vigente à data dos factos], é condição necessária para a dedutibilidade do imposto, que este conste em faturas ou documentos equivalentes passados em forma legal ou em recibo de pagamento do imposto proveniente de declarações alfandegárias de importação, e que todos esses documentos estejam emitidos em nome e na posse do sujeito passivo adquirente, considerando-se passados em forma legal, os documentos que contenham os elementos previstos no atual artigo 36.º do CIVA, tal como dita o n.º 6 do artigo 19.º do mesmo diploma.

68. Por sua vez, no artigo 44.º do CIVA, nomeadamente no seu n.º 1, está determinado que a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos destinados ao cálculo do imposto, bem

como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento das declarações periódicas de imposto.

69. Sendo o IVA um imposto de autoliquidação, a sua dedução é efetuada pelos sujeitos passivos, mesmo que parcialmente (nos termos do artigo 23.º do CIVA), nas declarações periódicas, com base nas faturas que estão em sua posse e, conseqüentemente, com base no registo contabilístico dos documentos de suporte das operações ativas e passivas realizadas no âmbito da atividade desenvolvida, recordando-se, ainda que com recurso a uma norma do CIRC, designadamente a do seu n.º 3 do artigo 123.º [anterior n.º 4, renumerado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho], que não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados a partir do último mês a que as operações respeitam.

70. No caso concreto, da leitura do conteúdo da petição de revisão oficiosa, conclui-se que, não obstante as operações, relativas aos meses de janeiro a dezembro do ano de 2009, estarem documentalmente suportadas (pelas respetivas faturas) e registadas na contabilidade, o direito à dedução não foi exercido nas declarações periódicas dos períodos de tributação referidos no n.º 2 do artigo 22.º, ou na última declaração do ano, por via da aplicação do disposto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

71. Por estas razões, volta a afirmar-se que, não tendo o Recorrente respeitado os prazos para o exercício do direito à dedução dispostos no artigo 22.º, em conjugação com as regras do artigo 23.º do CIVA, e constatando-se que os documentos de suporte relativos ao imposto que agora pretende deduzir, estão, e foram atempadamente, registados na contabilidade, só poderia ver reconhecido o direito à dedução do IVA através da utilização do mecanismo legal previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

72. Posição que está em sintonia com o disposto no ponto 8 do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17 de novembro de 2005, onde se refere que, só o direito à dedução de imposto mencionado em documentos ainda não registados pode ser efetuado dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

73. Assim, face ao referido, designadamente ao facto de já terem precludido, para efeitos do exercício do direito à dedução, os prazos estabelecidos nos artigos 22.º, n.º 2, e 23.º, n.º 6, do CIVA e à circunstância de estar em causa IVA suportado em documentos já registados, apenas poderá ser aplicável o prazo especial de dois anos do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA e não o prazo geral do n.º 2 do artigo 98.º do mesmo diploma legal.

74. Deste modo, tendo em consideração que a lei estabelece um prazo especial de dois anos, não há lugar à aplicação do prazo geral de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, estando assim ultrapassado o prazo legal para o exercício do direito à dedução pretendido pelo Recorrente.

75. Por outro lado, nem o facto de os sujeitos passivos não serem autorizados a proceder a correções ao imposto dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação (previsto, com carácter geral, no artigo 45.º da LGT), se mostra contrário à Diretiva IVA ou ao restante direito comunitário.

76. A título de exemplo, refere-se que o TJUE, no seu acórdão do caso Ecotrade [Processos apensos C-95/07 e C-96/07], já se pronunciou no sentido de que as administrações fiscais dos países dos Estados-Membros podem beneficiar de um prazo de caducidade mais extenso (desde que razoável) do que o concedido aos sujeitos passivos, em virtude da sua função fiscalizadora que, logicamente, apenas se pode realizar posteriormente à apresentação das declarações fiscais dos sujeitos passivos.

77. Ora, o prazo a que se refere o n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, não torna o direito à dedução impossível ou sequer excessivamente difícil de cumprir para sujeitos passivos normalmente diligentes, sendo, portanto, compatível com o direito comunitário.

78. Deste modo, não obstante o direito à dedução ser considerado o elemento basilar do funcionamento do sistema do IVA, as situações fiscais não podem ser indefinidamente colocadas em causa [também em linha com o acórdão do caso Ecotrade], razão pela qual a Diretiva IVA e os códigos nacionais do imposto que vigoram em cada Estado-Membro estabelecem diferentes prazos para o cumprimento das diversas

obrigações fiscais neles definidas, como, por exemplo, sucede em Portugal com o n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

79. Ademais, ainda que a correta interpretação do anterior artigo 23.º do CIVA pudesse não ser muito fácil de efetuar face às regras da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA (entrada em vigor em 1 de janeiro de 2007), tal já não se justificará a partir do momento da sua reformulação, operada com a redação conferida pela Lei n.º 67-AJ2007, de 31 de dezembro, cuja entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2008, abrangeu já ano em apreço.

80. Salienda-se, ainda, que, ao "novo" [o "novo" artigo 23.º do CIVA dispôs, de modo mais claro na lei, aquela que já era a posição de Portugal no que respeita à aplicação das regras relativas ao exercício do direito à dedução por sujeitos passivos mistos; quanto a esta matéria. ver o relatório do Grupo de Trabalho] corpo do artigo 23º, acresceu, em 23 de abril de 2008, a divulgação do arrei-Circulado n.º 30103, desta Direção de Serviços - onde se encontram vertidas as instruções administrativas sobre a temática do exercício do direito à dedução por sujeitos passivos mistos -, que veio facilitar a compreensão e aplicação da norma em questão.

81. Por conseguinte, não se vislumbra como poderia um contribuinte diligente, como será o caso do Recorrente, persistir num erro de enquadramento durante um período de tempo que praticamente completou três anos.

VI. CONCLUSÃO

82. Concluindo:

- A pretensão do Recorrente tem em vista o reconhecimento do direito à dedução "adicional" de imposto relativamente ao ano de 2009;*
- A questão essencial decidida no âmbito do pedido de revisão dos atas tributários, está relacionada com a análise da possibilidade legal de um sujeito passivo poder obter a legitimação do direito à dedução através do mecanismo da revisão oficiosa quando já não o pode efetuar com base nas normas próprias do CIVA;*

- *As regras gerais da revisão oficiosa não podem sobrepor-se às regras especiais do CIVA que regulam o direito à dedução;*
- *Não obstante o direito à dedução ser visto como um verdadeiro "poder-dever" inerente à caracterização fundamental do imposto (derivado do princípio da neutralidade), não significa que as suas regras reguladoras possam deixar de ser aplicadas, sob pena de acabarem por tornar-se simples letra morta na lei;*
- *O exercício do direito à dedução deixa de existir a partir do momento em que o requisito da tempestividade não tenha sido observado;*
- *O direito à dedução apenas pode ser concretizado nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA quando a lei não determina um prazo especial para o seu exercício;*
- *Ultrapassados os prazos que se encontram previstos no artigo 22.º do CIVA para efeitos do exercício do direito à dedução, em conjugação com as regras definidas no artigo 23.º do mesmo Código, e tendo os documentos de suporte às operações sido registados na contabilidade em devido tempo, o imposto em causa, apenas pode ser objeto de dedução nos termos do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, ou seja, no prazo de dois anos a contar do nascimento do direito à dedução [conforme anteriormente foi referido, o ponto 8 do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17 de novembro de 2005, estabelece que só o direito à dedução de imposto mencionado em documentos ainda não registados pode ser efetuado dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA].*

83. Uma vez que à situação concreta se considera ser aplicável o prazo especial de dois anos estabelecido no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, e não o prazo geral de quatro anos referido no n.º 2 do artigo 98.º do mesmo Código, verifica-se que o direito à dedução pretendido pelo Recorrente já precluiu porque, à data do pedido de revisão oficiosa, aquele prazo de dois anos já estava ultrapassado.»

14. Esse indeferimento foi notificado ao Requerente pelo ofício n.º ... da Direção de Serviços do IVA, de 06.12.2013, remetido por correio registado, conforme registo dos CTT n.º RD ... PT – *cfr.* documento n.º 8 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3).

15. O Requerente foi notificado deste indeferimento em 10 de dezembro de 2013 – *cfr.* http://www.ctt.pt/feapl_2/app/open/objectSearch/objectSearch.jspx (consultado em 03.11.2014).

16. Em 5 de setembro de 2013, deu entrada no Gabinete do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira o recurso hierárquico interposto contra o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente ao IVA/2009 – *cfr.* documento n.º 6 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3), cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

17. O predito recurso hierárquico foi indeferido por despacho do Subdiretor-Geral, substituto legal do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 2 de dezembro de 2013, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte [*cfr.* documento n.º 7 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3)]:

«V. APRECIÇÃO DO RECURSO HIERÁRQUICO

35. *O IVA é um imposto indireto, de base comunitária, sobre o consumo de bens e serviços regulado por diversas Diretivas europeias, entre as quais assume especial importância a Sexta Diretiva, substituída, em janeiro de 2007, pela Diretiva IVA.*

36. *Trata-se de um imposto plurifásico aplicado a todas as etapas do circuito económico que incide sobre o valor acrescentado gerado em cada uma das fases do processo produtivo até ao consumidor final.*

37. *De acordo com o estabelecido no CIVA, a sua liquidação é, por norma, realizada pelos sujeitos passivos, estando estes obrigados ao preenchimento das declarações periódicas, onde, de acordo com os elementos registados na sua contabilidade, procedem ao apuramento do imposto.*

38. *Nessa medida é considerado como um imposto de autoliquidação, uma vez que o seu processo de liquidação é normalmente acionado pelos próprios sujeitos passivos, mensalmente ou trimestralmente, com base nos registos das operações ativas e passivas realizadas.*

39. *O sistema do imposto assenta, em grande medida, no funcionamento do mecanismo do direito à dedução, ou seja, na subtração do IVA suportado nas aquisições efetuadas aos fornecedores ao IVA que é liquidado aos clientes, de modo a apurar-se qual a situação perante o Estado (credora ou devedora) em cada período de imposto (mensal ou trimestral).*

40. *É o chamado método de crédito de imposto, que permite assegurar a sua neutralidade (característica fundamental do sistema do IVA).*

41. *Para fazer valer a sua pretensão, o ora Recorrente apresentou um pedido de revisão dos atos tributários a que se refere o artigo 78.º da LGT, invocando a existência de erro na autoliquidação imputável aos serviços nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.*

42. *Defende que a situação em causa consubstancia um erro na autoliquidação do IVA, motivado por uma incorreta interpretação da lei, de que resultou uma dedução inferior à que tinha direito, a qual, conseqüentemente, deu lugar à entrega ao Estado de um valor de prestação tributária superior ao que era devido.*

43. *Porém, na perspetiva da AT, a questão central em discussão nos autos esgota-se na avaliação da possibilidade legal do Recorrente poder ver reconhecido o direito à dedução do IVA em causa através do mecanismo de revisão oficiosa a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º da LGT e o n.º 1 do artigo 98.º do CIVA.*

44. *Ou seja, mesmo que se admitisse que a situação concreta configura um erro na autoliquidação, não deixariam os sujeitos passivos de estar, em primeiro lugar, subordinados às normas do CIVA que regulam o direito à dedução.*

45. Não será pelo facto de o imposto ser apurado pela via da autoliquidação que as regras que limitam o exercício do direito à dedução, estabelecidas no CIVA, podem deixar de ser aplicadas.

46. Se assim pudesse acontecer, essas regras, ainda que previstas na lei, de nada serviriam, uma vez que os sujeitos passivos conseguiriam, dentro do prazo de quatro anos, exercer esse direito, o que colocaria em causa o controlo dessas situações pela AT, principalmente, quando tal procedimento por parte dos sujeitos passivos ocorre, muitas vezes, no final do prazo.

47. Por conseguinte, no caso em apreço, está em causa avaliar se a pretensão do Recorrente é passível face aos requisitos de natureza temporal previstos no CIVA para o exercício do direito à dedução.

48. Embora os regimes da revisão oficiosa e do direito à dedução constem simultaneamente referidos no artigo 98.º do CIVA, tal não significa que lhes seja aplicável a mesma regulamentação, sendo inequívoco que cada um destes regimes conta com a sua própria regulamentação.

49. O da revisão dos atos tributários no artigo 78.º da LGT e o do direito à dedução do IVA, particularmente, nos artigos 19.º a 26.º e 78.º do CIVA.

50. Portanto, deve concluir-se que, existindo independência jurídica entre os dois regimes, a revisão de uma autoliquidação de IVA não pode ser efetuada em prejuízo das normas que definem os pressupostos para o exercício do direito à dedução, incluindo a já vasta jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

51. Nessa medida, o sujeito passivo de imposto tem que estar, em primeiro lugar, sujeito às regras estabelecidas para o direito à dedução no CIVA.

52. Para além disso, deve reconhecer-se que, na situação em crise, a imputação dos custos foi realizada pelo Recorrente, cabendo-lhe proceder à respetiva separação por setores de atividade onde são aplicados os bens e serviços adquiridos, e, conseqüentemente, reportar, em consonância com os registos contabilísticos das faturas

que tem em sua posse (desde que emitidas em forma legal), o imposto suportado nas declarações periódicas a apresentar dentro dos prazos legais previstos no CIVA.

53. De facto, se a dedução de IVA pudesse ser legitimada com o recurso ao procedimento de revisão dos atas tributários, as normas reguladoras do direito à dedução perderiam toda a sua eficácia e razão de existir, dado que passaria a ser possível, mesmo quando não se encontrassem reunidos os pressupostos legais do direito à dedução, obter o mesmo resultado através do recurso ao mecanismo da revisão oficiosa.

54. Ao aceitar-se essa possibilidade, estar-se-ia a relegar para segundo plano as normas próprias do imposto, fazendo prevalecer as normas de carácter geral da LGT.

55. Portanto, não será pelo facto de o IVA ser, em regra, apurado por meio de autoliquidação que as regras específicas do imposto podem deixar de ser aplicadas.

56. Deste modo, conclui-se que, a revisão oficiosa de uma autoliquidação de IVA não pode, em caso algum, ser realizada em prejuízo da imperatividade das normas que, no CIVA, estabelecem prazos especiais para o exercício do direito à dedução.

57. Ora, de acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, o direito à dedução nasce no momento em que o IVA se torna exigível nos termos dos artigos 7.º e 8.º do mesmo Código, devendo a dedução do imposto, conforme previsto no n.º 2 daquele artigo 22.º, ser concretizada pelos sujeitos passivos na declaração periódica do período ou de período de imposto posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, sem prejuízo das exceções estabelecidas nos números 3 e 4 do citado artigo 22.º do CIVA e da possibilidade de serem efetuadas as correções previstas no seu artigo 78.º.

58. Salienta-se que, a expressão "período posterior", utilizada no n.º 2 do artigo 22.º do CIVA, respeitará ao período de imposto seguinte ao do mês ou trimestre de receção das faturas ou do documento de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação, e não a uma qualquer declaração periódica a apresentar até ao limite do prazo de quatro anos a contar do nascimento do direito à dedução.

59. *Se os sujeitos passivos pudessem, discricionariamente, deduzir o imposto durante os quatro anos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, tal iria traduzir-se numa sistemática incerteza da sua situação tributária.*

60. *Aliás, parece-nos que será de modo a reduzir ao máximo essa incerteza que o n.º 3 do artigo 22.º do CIVA, vem estabelecer, que, sempre que possível, a dedução do imposto deve ser efetuada no período de declaração em que a emissão da fatura ou do recibo de importação teve lugar.*

61. *A liberdade de escolha do momento para concretizar a dedução do imposto não resulta, portanto, do n.º 2 do artigo 22.º do CIVA nem do n.º 2 do artigo 98.º do mesmo Código, que fixa um limite de quatro anos para o exercício desse direito (contados a partir do seu nascimento), uma vez que essa disposição legal apenas fixa um limite máximo com carácter geral a partir do qual o direito à dedução deixa de poder ser exercido.*

62. *Com efeito, apenas é aplicável o prazo geral do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA quando não existe uma norma especial a estabelecer um limite temporal diferente para o exercício do direito à dedução, concluindo-se que esta norma é residual, ficando a sua aplicação dependente da inexistência de qualquer outro prazo especial previsto na lei.*

63. *O Recorrente, alegando ter direito à dedução do montante de imposto em questão nos autos, estava, desde logo, obrigado, em cumprimento das regras constantes no n.º 2 do artigo 22.º e no artigo 23.º do CIVA, a deduzir o imposto suportado através do recurso a um pro rata provisório ou a outro método de afetação real, regularizando posteriormente, na última declaração periódica do ano, os valores provisórios com os definitivos desse ano, conforme estipula o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.*

64. *De acordo com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, a percentagem de dedução calculada provisoriamente, bem como a dedução provisória apurada com base em critérios objetivos inicialmente utilizados para a aplicação do método da afetação real, "(..) são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita".*

65. Significa que, a dedução do imposto, mediante a aplicação do método da percentagem de dedução ou do método da afetação real, deveria ter sido concretizada nas declarações periódicas dos períodos de imposto ou de período posterior àquele em que se verificou a receção das faturas, o que, conforme resulta dos elementos que compõem os autos de revisão oficiosa, não aconteceu.

66. Na verdade, o Recorrente apenas manifestou a intenção de o fazer quando já estavam completados quase três anos contados a partir do final de 2009.

67. De acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do CIVA [redação vigente à data dos factos], é condição necessária para a dedutibilidade do imposto, que este conste em faturas ou documentos equivalentes passados em forma legal ou em recibo de pagamento do imposto proveniente de declarações alfandegárias de importação, e que todos esses documentos estejam emitidos em nome e na posse do sujeito passivo adquirente, considerando-se passados em forma legal, os documentos que contenham os elementos previstos no atual artigo 36.º do CIVA, tal como dita o n.º 6 do artigo 19.º do mesmo diploma.

68. Por sua vez, no artigo 44.º do CIVA, nomeadamente no seu n.º 1, está determinado que a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos destinados ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento das declarações periódicas de imposto.

69. Sendo o IVA um imposto de autoliquidação, a sua dedução é efetuada pelos sujeitos passivos, mesmo que parcialmente (nos termos do artigo 23.º do CIVA), nas declarações periódicas, com base nas faturas que estão em sua posse e, consequentemente, com base no registo contabilístico dos documentos de suporte das operações ativas e passivas realizadas no âmbito da atividade desenvolvida, recordando-se, ainda que com recurso a uma norma do CIRC, designadamente a do seu n.º 3 do artigo 123.º [anterior n.º 4, renumerado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho], que não

são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados a partir do último mês a que as operações respeitam.

70. No caso concreto, da leitura do conteúdo da petição de revisão oficiosa, conclui-se que, não obstante as operações, relativas aos meses de janeiro a dezembro do ano de 2009, estarem documentalmente suportadas (pelas respetivas faturas) e registadas na contabilidade, o direito à dedução não foi exercido nas declarações periódicas dos períodos de tributação referidos no n.º 2 do artigo 22.º, ou na última declaração do ano, por via da aplicação do disposto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

71. Por estas razões, volta a afirmar-se que, não tendo o Recorrente respeitado os prazos para o exercício do direito à dedução dispostos no artigo 22.º, em conjugação com as regras do artigo 23.º do CIVA, e constatando-se que os documentos de suporte relativos ao imposto que agora pretende deduzir, estão, e foram atempadamente, registados na contabilidade, só poderia ver reconhecido o direito à dedução do IVA através da utilização do mecanismo legal previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

72. Posição que está em sintonia com o disposto no ponto 8 do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17 de novembro de 2005, onde se refere que, só o direito à dedução de imposto mencionado em documentos ainda não registados pode ser efetuado dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

73. Assim, face ao referido, designadamente ao facto de já terem precludido, para efeitos do exercício do direito à dedução, os prazos estabelecidos nos artigos 22.º, n.º 2, e 23.º, n.º 6, do CIVA e à circunstância de estar em causa IVA suportado em documentos já registados, apenas poderá ser aplicável o prazo especial de dois anos do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA e não o prazo geral do n.º 2 do artigo 98.º do mesmo diploma legal.

74. Deste modo, tendo em consideração que a lei estabelece um prazo especial de dois anos, não há lugar à aplicação do prazo geral de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, estando assim ultrapassado o prazo legal para o exercício do direito à dedução pretendido pelo Recorrente.

75. Por outro lado, nem o facto de os sujeitos passivos não serem autorizados a proceder a correções ao imposto dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação (previsto, com carácter geral, no artigo 45.º da LGT), se mostra contrário à Diretiva IVA ou ao restante direito comunitário.

76. A título de exemplo, refere-se que o TJUE, no seu acórdão do caso *Ecotrade* [Processos apensos C-95/07 e C-96/07], já se pronunciou no sentido de que as administrações fiscais dos países dos Estados-Membros podem beneficiar de um prazo de caducidade mais extenso (desde que razoável) do que o concedido aos sujeitos passivos, em virtude da sua função fiscalizadora que, logicamente, apenas se pode realizar posteriormente à apresentação das declarações fiscais dos sujeitos passivos.

77. Ora, o prazo a que se refere o n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, não torna o direito à dedução impossível ou sequer excessivamente difícil de cumprir para sujeitos passivos normalmente diligentes, sendo, portanto, compatível com o direito comunitário.

78. Deste modo, não obstante o direito à dedução ser considerado o elemento basilar do funcionamento do sistema do IVA, as situações fiscais não podem ser indefinidamente colocadas em causa [também em linha com o acórdão do caso *Ecotrade*], razão pela qual a Diretiva IVA e os códigos nacionais do imposto que vigoram em cada Estado-Membro estabelecem diferentes prazos para o cumprimento das diversas obrigações fiscais neles definidas, como, por exemplo, sucede em Portugal com o n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

79. Ademais, ainda que a correta interpretação do anterior artigo 23.º do CIVA pudesse não ser muito fácil de efetuar face às regras da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA (entrada em vigor em 1 de janeiro de 2007), tal já não se justificará a partir do momento da sua reformulação, operada com a redação conferida pela Lei n.º 67-AJ2007, de 31 de dezembro, cuja entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2008, abrangeu já ano em apreço.

80. Salienda-se, ainda, que, ao "novo" [o "novo" artigo 23.º do CIVA dispôs, de modo mais claro na lei, aquela que já era a posição de Portugal no que respeita à aplicação das regras relativas ao exercício do direito à dedução por sujeitos passivos

mistos; quanto a esta matéria. ver o relatório do Grupo de Trabalho] corpo do artigo 23º, acresceu, em 23 de abril de 2008, a divulgação do arreiio-Circulado n.º 30103, desta Direção de Serviços - onde se encontram vertidas as instruções administrativas sobre a temática do exercício do direito à dedução por sujeitos passivos mistos -, que veio facilitar a compreensão e aplicação da norma em questão.

81. Por conseguinte, não se vislumbra como poderia um contribuinte diligente, como será o caso do Recorrente, persistir num erro de enquadramento durante um período de tempo que praticamente completou três anos.

VI. CONCLUSÃO

82. Concluindo:

- A pretensão do Recorrente tem em vista o reconhecimento do direito à dedução "adicional" de imposto relativamente ao ano de 2009;*
- A questão essencial decidida no âmbito do pedido de revisão dos atas tributários, está relacionada com a análise da possibilidade legal de um sujeito passivo poder obter a legitimação do direito à dedução através do mecanismo da revisão oficiosa quando já não o pode efetuar com base nas normas próprias do CIVA;*
- As regras gerais da revisão oficiosa não podem sobrepor-se às regras especiais do CIVA que regulam o direito à dedução;*
- Não obstante o direito à dedução ser visto como um verdadeiro "poder-dever" inerente à caracterização fundamental do imposto (derivado do princípio da neutralidade), não significa que as suas regras reguladoras possam deixar de ser aplicadas, sob pena de acabarem por tornar-se simples letra morta na lei;*
- O exercício do direito à dedução deixa de existir a partir do momento em que o requisito da tempestividade não tenha sido observado;*

- *O direito à dedução apenas pode ser concretizado nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA quando a lei não determina um prazo especial para o seu exercício;*
- *Ultrapassados os prazos que se encontram previstos no artigo 22.º do CIVA para efeitos do exercício do direito à dedução, em conjugação com as regras definidas no artigo 23.º do mesmo Código, e tendo os documentos de suporte às operações sido registados na contabilidade em devido tempo, o imposto em causa, apenas pode ser objeto de dedução nos termos do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, ou seja, no prazo de dois anos a contar do nascimento do direito à dedução [conforme anteriormente foi referido, o ponto 8 do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17 de novembro de 2005, estabelece que só o direito à dedução de imposto mencionado em documentos ainda não registados pode ser efetuado dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA].*

83. Uma vez que à situação concreta se considera ser aplicável o prazo especial de dois anos estabelecido no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, e não o prazo geral de quatro anos referido no n.º 2 do artigo 98.º do mesmo Código, verifica-se que o direito à dedução pretendido pelo Recorrente já precluiu porque, à data do pedido de revisão oficiosa, aquele prazo de dois anos já estava ultrapassado.»

16. Esse indeferimento foi notificado ao Requerente pelo ofício n.º ... da Direção de Serviços do IVA, de 06.12.2013, remetido por correio registado, conforme registo dos CTT n.º RD ...PT – *cfr.* documento n.º 7 junto com a petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1, PA2 e PA3).

18. O Requerente foi notificado deste indeferimento em 10 de dezembro de 2013 – *cfr.* http://www.ctt.pt/feapl_2/app/open/objectSearch/objectSearch.jspx (consultado em 03.11.2014).

19. Em 10 de março de 2014, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo – *cf.* sistema informático de gestão processual do CAAD.

*

III.1.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

*

III.1.3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se no processo administrativo, nas afirmações feitas nos articulados, nos pontos indicados, em que não foi posta em causa a respetiva aderência à realidade e nos documentos juntos aos autos, referenciados em relação a cada um dos pontos, cuja correspondência à realidade não foi questionada.

*

III.2. DE DIREITO

As questões a apreciar e decidir são as seguintes:

- i) A exceção de incompetência material do tribunal arbitral;
- ii) O meio e o prazo aplicáveis à regularização do imposto deduzido nos atos de autoliquidação de IVA;
- iii) O direito a juros indemnizatórios;
- iv) O reembolso de despesas incorridas pelo Requerente com o presente processo.

*

III.2.1. DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

A Requerida, na sua Resposta, alega que atento o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º e 2.º, alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, verifica-se a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo.

Constitui entendimento da Requerida que, atenta a redação conferida à alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, o legislador restringiu o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, tenham sido precedidas, obrigatoriamente, da reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT. Assim, na situação *sub judice*, impunha-se a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT.

Mais alega a Requerida que o entendimento por si propugnado, ou seja, que os litígios que tenham por objeto a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, como sucede na situação *sub judice*, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de reclamação graciosa nos termos do disposto no artigo 131.º do CPPT, impõe-se por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação de poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), bem como da legalidade (artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários previsto no artigo 30.º, n.º 2, da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.

Cumpra apreciar e decidir.

À semelhança do já decidido noutras decisões proferidas por tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD (*cf.*, por exemplo, as decisões de 23/20/2012, de 06/12/2013 e de 28/03/2014 proferidas, respetivamente, no processo n.º 73/2012-T, no processo n.º 117/2013-T e no processo n.º 245/2013-T) – não se desconhecendo, contudo, a existência de entendimentos contrários (*cf.*, por exemplo as decisões de 09/11/2012 e de

22/04/2014 proferidas, respetivamente, no processo n.º 51/2012-T e no processo n.º 236/2013-T) –, também nós entendemos que deve considerar-se incluída no leque de competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a apreciação de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação.

A competência dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD é, desde logo, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o qual estatui o seguinte:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.*

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é ainda limitada pelos termos em que a Administração Tributária foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, atento o disposto no artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, o qual estabelece o seguinte:

1 - A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Assim, a resolução da questão da competência dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD depende essencialmente dos termos daquela vinculação da Administração Tributária, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável no

artigo 2.º do RJAT, se ela não tiver cabimento nessa vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por estes tribunais arbitrais.

Deste modo, no caso concreto, temos de voltar a nossa atenção para o artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, norma da qual decorre o seguinte:

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior [DGCI e DGAIEC] 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:

- a) *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;*

Para a determinação da competência do tribunal arbitral para apreciar e decidir o presente processo, importa realçar e interpretar o seguinte segmento da norma vinda de citar: ***recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.***

Na prossecução dessa atividade interpretativa temos, pois, na situação sub judice, de atentar no disposto no artigo 131.º do CPPT, o qual reza assim:

1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente máximo do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

2 - Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados,

respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.

3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º.

Concatenando o artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011 com o artigo 131.º do CPPT, temos então que o destacado segmento da primeira norma deve ser interpretado como referindo-se aos casos em que o *recurso à via administrativa* é obrigatório, o qual deve ser efetivado através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado no artigo 131.º do CPPT, para cujos termos ali se remete. Efetivamente, na justa medida em que a reclamação graciosa prévia não se afigura necessária *quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária* (art. 131.º, n.º 3, do CPPT), não seria curial e, muito menos, coerente que a jurisdição arbitral fosse afastada nos casos em que a reclamação graciosa prévia, sendo legalmente desnecessária, não tivesse sido efetuada.

No caso concreto, é peticionada a declaração de ilegalidade parcial do «*acto de autoliquidação*»¹ de IVA referente aos exercícios de 2008 e 2009, consubstanciado nas 24 declarações periódicas submetidas pelo Requerente, bem como a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa e dos subsequentes recursos hierárquicos².

¹ O Requerente refere-se, em termos pouco rigorosos, ao «*acto de autoliquidação*» em vez de aludir aos atos de autoliquidação relativos aos 24 meses dos anos de 2008 e 2009.

No entanto, tal imprecisão linguística não nos deve afastar da substância das coisas: o presente processo incide, de forma mediata, sobre os atos de autoliquidação de IVA relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009.

² O objeto imediato deste processo são os atos de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados contra os atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, pelo que a forma como o Requerente ordena

Como resultou provado, no período temporal abrangido pelas autoliquidações de IVA em apreço, estiveram em vigor duas orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária – o Ofício-Circulado n.º 61137 sobre «IVA – O pro rata nas Autarquias Locais – Artigo 23.º do CIVA», publicado em 9 de julho de 1987 e o Ofício-Circulado n.º 30103 sobre «Direito à dedução – Novas regras para a determinação do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos», publicado em 23 de abril de 2008 –, alegando o Requerente que atuou em conformidade com o entendimento da AT vertido no Ofício-Circulado n.º 61137.

Ademais, como também resulta da matéria de facto fixada, o Requerente não apresentou qualquer reclamação graciosa.

No entanto, como resulta da matéria de facto provada, o Requerente apresentou pedidos de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação de IVA referentes aos meses de janeiro a dezembro dos anos de 2008 e 2009, os quais foram indeferidos, tendo, sequentemente, apresentado dois recursos hierárquicos, os quais mereceram igual destino de indeferimento.

Assim, tendo em vista dilucidar a questão da competência deste tribunal arbitral, importa verificar se a declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário (atos de segundo grau), previstos no artigo 78.º da LGT, e dos atos de indeferimento dos subsequentes recursos hierárquicos (atos de terceiro grau) daqueles interpostos, está abrangida pelo âmbito de competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, tal qual ele é delimitado pelo artigo 2.º do RJAT.

Como bem se afirma na decisão proferida no processo n.º 117/2013-T do CAAD: «...a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da

os pedidos formulados nos pontos I) e II) não se afigura correta, por não atender àqueles que são o objeto imediato e mediato deste processo.

No entanto, o que deve relevar é que o tribunal arbitral possa, por interpretação do peticionado, atenta(s) a(s) causa(s) de pedir invocada(s), apurar aquela que é a efetiva tutela jurídica solicitada e esta, no caso concreto, não nos suscita qualquer dúvida.

jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

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

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

Nesta parametria, concluímos pois que não estão excluídos do âmbito de aplicação da alínea *a*) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de terceiro grau, pelo que nessa norma estão incluídos os casos em que o ato de terceiro grau é o de indeferimento do recurso hierárquico interposto do ato de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário.

Desta forma, a referência expressa que se faz na alínea *a*) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ao artigo 131.º do CPPT, não pode ser interpretada como significando o afastamento da possibilidade de apreciação, pelos tribunais arbitrais a funcionarem no CAAD, de pedidos de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação, nem dos atos de indeferimento dos subsequentes recursos hierárquicos que deles sejam interpostos.

Como bem se explicita na decisão proferida no processo n.º 117/2013-T do CAAD: *«... a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, **proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».***

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

Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação declarativa, que explicita o alcance do teor literal, nem mesmo interpretação extensiva, quando se possa concluir que o legislador disse menos do que o que, em coerência, pretendia dizer, isto é, quando disse imperfeitamente o que pretendia dizer. Na interpretação extensiva «é a própria valoração da norma (o seu “espírito”) que leva a descobrir a necessidade de estender o texto desta à hipótese que ela não abrange», «a força expansiva da própria valoração legal é capaz de levar o dispositivo da norma a cobrir hipóteses do mesmo tipo não cobertas pelo texto».

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

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

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

Uma outra confirmação inequívoca de que é essa a razão de ser da exigência de reclamação graciosa necessária encontra-se no n.º 3, do artigo 131.º do CPPT (...). Na verdade, em situações deste tipo, houve uma pronúncia prévia genérica da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto de autoliquidação e é esse facto que explica que deixe de exigir-se a reclamação graciosa necessária.

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

Tanto mais assim será nos casos, como o dos autos, em que é interposto recurso hierárquico do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação, pois a Administração Tributária, com esse recurso, tem a oportunidade de reanalisar e de se pronunciar novamente sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo, podendo, se assim o entender, alterar a decisão de indeferimento anteriormente tomada.

Por outro lado, afigura-se meridianamente claro que não houve a intenção legislativa de impedir que os contribuintes deduzam pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

Assim, assegurando a revisão do ato tributário e, mais ainda, a apreciação do recurso hierárquico, «a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de «reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes» manifestado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, é a

admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

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

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

Em conclusão, a alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a atos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa e de recurso hierárquico interposto do ato de indeferimento daquele.

Nesta perspetiva, contrariamente ao alegado pela Requerida, não se colocam as questões de inconstitucionalidade que esta suscita e que têm subjacente a errada interpretação literal que faz da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pelo que o seu conhecimento fica prejudicado.

Nestes termos, é julgada improcedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo.

*

Sem prejuízo do decidido quanto à competência do Tribunal Arbitral, analisada na perspetiva do âmbito da exigência legal de prévio recurso à via administrativa como pressuposto para formular pedidos de pronúncia arbitral relativos a atos de autoliquidação, importa ainda analisar essa questão da competência numa outra perspetiva, atenta a seguinte alegação da Requerida, vertida no artigo 2.º da resposta: «... *concede-se, apenas*

por cautela e dever de patrocínio, que [o pedido de pronúncia arbitral] tem por objecto mediato o “acto de autoliquidação de IVA referente aos exercícios de 2008 e 2009”.»

Parece resultar desta afirmação da Requerida que ela coloca em causa que os atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa (atos de segundo grau) apresentados pelo Requerente e, bem assim, os atos de indeferimento dos subsequentes recursos hierárquicos (atos de terceiro grau) daqueles interpostos – os quais constituem o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral –, comportem efetivamente, ainda que de forma mediata, a apreciação da legalidade dos atos de autoliquidação de IVA relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009. E, nessa medida, estará a Requerida a colocar mais uma vez em causa a competência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir este processo, fazendo-o agora de forma conexcionada com o conteúdo dos referidos atos de indeferimento (dos pedidos de revisão oficiosa e dos recursos hierárquicos).

Cumprido, pois, apreciar e decidir a questão da (in)competência deste Tribunal Arbitral nesta diferente perspectiva.

A autorização legislativa para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, revela a intenção do legislador no sentido de o processo arbitral tributário constituir *«um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»* (n.º 2). Nessa medida, podemos pois afirmar que existe uma identidade entre os campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral.

Aliás, se atentarmos no disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, verificamos que ali é feita referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, nos quais se indicam os diversos tipos de atos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, o que permite concluir que estão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD **todos os atos passíveis de serem impugnados através do processo**

de impugnação judicial, ínsitos naqueles n.ºs 1 e 2, desde que, obviamente, tenham cabimento no artigo 2.º do RJAT.

Sendo assim, é então forçoso concluir que estará afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando, no processo judicial tributário, não for utilizável a impugnação judicial.

Nesta medida, para resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral, na perspetiva em que o estamos agora a fazer, afigura-se necessário apurar se a legalidade dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa e dos subsequentes recursos hierárquicos daqueles interpostos podia ou não ser apreciada, num tribunal tributário, através do processo de impugnação judicial.

Antes de mais, importa referir que é indubitável que os atos em apreço são *atos administrativos em matéria tributária, uma vez que* constituem decisões de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público, concretamente através da aplicação de normas de direito tributário, visaram produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (*cf.* art. 120.º do CPA).

Ora, podemos inferir do disposto nas alíneas *d)* e *p)* do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT a regra de que a impugnação de atos administrativos em matéria tributária é feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou ação administrativa especial, conforme esses atos **comportem** ou **não comportem** a apreciação da legalidade de atos de liquidação.

À luz deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial, temos então que os atos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação e nos subsequentes recursos hierárquicos daqueles interpostos apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial **quando comportem a apreciação da legalidade destes atos de autoliquidação.**

Consequentemente, visto que a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD está restringida ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, **apenas se inserem na competência destes tribunais arbitrais os pedidos de declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação e dos recursos hierárquicos daqueles interpostos, que comportem a apreciação da legalidade desses atos de autoliquidação.**

Volvendo ao caso concreto, pese embora a parte decisória dos atos de indeferimento dos pedido de revisão dos atos de autoliquidação de IVA, bem como dos atos de indeferimento dos subseqüentes recursos hierárquicos daqueles interpostos não se pronunciarem expressamente sobre a legalidade daqueles atos de autoliquidação, as respetivas fundamentações contêm alusões ao âmbito de aplicação do artigo 23.º do Código do IVA, aos métodos de determinação da dedução relativamente a bens ou serviços de utilização mista, à percentagem de dedução prevista no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA e à situação particular das autarquias locais (*vide* ponto IV. dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa); mais, ressalta daquelas fundamentações a ideia de que a pretensão do Requerente poderia ter tido acolhimento se tivesse sido formulada dentro do prazo previsto no artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA, o que tem subjacente um juízo de ilegalidade dos referidos atos de autoliquidação de IVA.

Por isso, tal como decidido no processo n.º 117/2013-T do CAAD, *«não exigindo a expressão «comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação», utilizada na alínea d) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, que tal apreciação seja fundamento da decisão, deverá entender-se que se está perante um acto enquadrável naquela norma para cuja impugnação nos tribunais tributários seria adequado o processo de impugnação judicial.»*

Nestes termos, também nesta perspetiva de análise, não se pode concluir pela incompetência deste Tribunal Arbitral, pelo que improcede em definitivo a exceção de incompetência material invocada pela Requerida.

*

III.2.2. DA APRECIACÃO DO MÉRITO DA CAUSA

III.2.2.1. O meio e o prazo aplicáveis à regularização do imposto deduzido nos atos de autoliquidação de IVA

No presente processo está em causa a regularização do IVA deduzido pelo Requerente nas autoliquidações de IVA referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009.

O artigo 98.º do Código do IVA prevê o regime regra de revisão oficiosa e exercício do direito à dedução do IVA, estabelecendo o seguinte:

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.

3 - Não se procede à anulação de qualquer liquidação quando o seu valor seja inferior ao limite previsto no n.º 4 do artigo 94.º.

Este preceito legal comporta, pois, duas estatuições, a saber: no seu n.º 1 impõe à AT a obrigação de proceder à revisão oficiosa, nos casos ali previstos; e no seu n.º 2 estabelece um prazo geral e supletivo para que os sujeitos passivos de IVA promovam, a seu favor, a retificação do imposto liquidado e deduzido.

Relativamente ao prazo de quatro anos previsto naquele n.º 2, o mesmo apenas será aplicável na falta de *disposições especiais*, as quais podemos encontrar no artigo 78.º do Código do IVA.

Assim, importa atentar nos n.ºs 2, 3 e 6 daquele artigo 78.º, os quais rezam o seguinte:

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 de 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.*

3 - *Nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos.*

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.*

Em face destas normas legais, podemos agrupar as situações em que existe a faculdade (e, eventualmente, a obrigatoriedade) de regularização do IVA liquidado e deduzido, da seguinte forma (tal como sistematizadas por Alexandra Martins e Pedro Moreira, “Regularizações de IVA - A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito”, in AA. VV., Coordenação de Sérgio Vasques, *Cadernos IVA 2014*, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 61-62):

«i) A alteração superveniente das condições objectivas e subjectivas que presidiram à realização das operações, traduzida na anulação da operação ou na redução do seu valor tributável;

ii) A inexactidão da factura ou o erro material ou de cálculo na transcrição dos seus elementos para a contabilidade ou declarações periódicas de IVA dos sujeitos passivos;

iii) O erro de enquadramento da operação, espelhado na factura ou na contabilidade dos sujeitos passivos.»

Na situação *sub judice*, atenta a factualidade provada, importa descortinar se os erros em que o Requerente incorreu nas mencionadas autoliquidações de IVA se enquadram no segundo (erro material ou de cálculo) ou no terceiro dos elencados grupos de situações, pois desse enquadramento vai depender a solução do caso concreto e, portanto, a decisão deste processo, na justa medida em que à correção de erro material ou de cálculo corresponderá o prazo de dois anos previsto no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA e à correção do erro de direito corresponderá o prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, por inexistência de norma especial que o abranja.

Relativamente aos erros materiais ou de cálculo, importa começar por referir que a AT, através do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17 de novembro de 2005, da Direção de Serviços do IVA, procedeu à definição conjunta do que entende por erros materiais ou de cálculo, considerando que são *«aqueles que resultam de erros internos da empresa e não têm qualquer interferência na esfera de terceiros. Normalmente consistem em erros na transcrição das facturas para os registos ou dos registos para a declaração periódica, não compreendendo»* as seguintes situações: *«alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos; apuramento de pro rata e regularizações de IVA sobre imóveis e outros bens do activo imobilizado ou relativas à afectação de imóveis a fins distintos daqueles a que se destinam.»*

Esta não é uma questão pacífica, mormente na jurisprudência, tendo sido objeto de duas decisões proferidas por tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD (ambas citadas pela Requerida na sua resposta), preconizando soluções opostas.

Na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 91/2013-T, foi entendido, numa situação em que um sujeito passivo de IVA tinha procedido a uma revisão interna dos seus procedimentos e concluído que poderia exercer o seu direito à dedução do IVA pelo método da afetação real, que essa entidade tinha incorrido num erro material, o qual só poderia ser corrigido através do n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA e no prazo de dois anos aí consagrado, o qual, no caso concreto, já havia transcorrido.

No âmbito do processo n.º 117/2013-T, foi proferida uma decisão arbitral em que se entendeu o seguinte:

«Como resulta do teor literal daquele n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, ele é aplicável apenas à «correção de erros materiais ou de cálculo», inclusivamente nas declarações periódicas. (...)

A associação do erro de cálculo ao erro material que se faz neste n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, à semelhança do que sucede noutras normas (como o artigo 249.º do Código Civil, o artigo 667.º do CPC de 1961 e o artigo 614.º do CPC de 2013) revela que os erros de cálculo a que se pretende aludir serão deste tipo, designadamente erros aritméticos nas operações de cálculo do montante a deduzir.

*Assim, estar-se-á perante um erro **material** no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro **de cálculo**, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efectuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou.»*

Atenta a redação conferida ao n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA, consideramos ser esta última a posição que se afigura correta, pois também nós entendemos que o legislador teve aqui em vista, apenas e tão-só, os *lapsus calami* na transposição dos elementos das faturas para a contabilidade e desta para as declarações periódicas.

No mesmo sentido, Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias (“Afinal qual o prazo para deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica”, in AA. VV., Coordenação de Sérgio Vasques, *Cadernos IVA 2014*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 44) afirmam que «os erros a que se refere o número 6 do artigo 78.º do Código do IVA se reconduzem às situações em que o sujeito passivo se equivoca na materialização do acto de dedução ou liquidação, nomeadamente, por lapso na transcrição de valores ou por razões aritméticas, i.e., em ambas as situações erros menores e evidentes.

Assim, estarão abrangidos por estes conceitos de erro (tipicamente) as situações em que o sujeito passivo se engana a efectuar uma operação aritmética, nomeadamente, quando pretende apurar o imposto dedutível contido numa factura (com IVA incluído) de serviços de um fornecedor (erro de cálculo), ou, ainda que efectuando correctamente o cálculo, comete lapso na inscrição do montante do imposto a deduzir na declaração periódica (erro material).»

Sempre que da ocorrência de erros materiais ou de cálculo resultar uma regularização de imposto a favor dos sujeitos passivos, estes podem promover a regularização no prazo de dois anos contados do momento em que o imposto se tornou exigível, como preceitua o n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA.

Isto posto, entremos agora na análise do sobredito terceiro grupo de situações, aludindo aos erros de enquadramento ou erros de direito.

Neste conspecto, será útil começarmos por definir o que deve ser entendido por erro de facto para, em face deste, delimitarmos o conceito de erro de direito.

Assim, consideramos que estão abrangidas pelo erro de facto «as situações em que o sujeito passivo efectua uma incorrecta representação da realidade factual (a qual

determina a sua subsunção a uma norma incorrecta)» (Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, loc. cit., pp. 45-46), sendo que «o erro de facto que não origine um consequente erro de direito, não terá qualquer relevância para estes efeitos, porquanto o mesmo não terá qualquer influência no quantum do imposto a deduzir ou a liquidar» (idem, ibidem).

Por contraposição, o erro de direito verifica-se nas «*situações em que, não obstante a correcta representação da realidade factual, o sujeito passivo se equivoca na determinação da norma aplicável» (idem, ibidem), ou seja, em que se verifica um erro de enquadramento, por o sujeito passivo ter feito uma incorrecta interpretação da situação fáctica ou uma errada aplicação do direito e, consequentemente, liquida ou deduz imposto a mais ou a menos.*

Como enquadráveis nos erros de direito, temos «*as situações em que há um incorrecto apuramento do pro rata, motivado por uma inexacta subsunção no normativo aplicável das operações que influenciam o cálculo, nomeadamente, no que concerne ao enquadramento de uma operação como tributada quando a mesma é isenta» (idem, ibidem), bem como aquelas situações «em que o sujeito passivo, desenvolvendo várias actividades, efectua a dedução por recurso ao pro rata num primeiro momento e passa a utilizar o método da afectação real para efectuar a dedução do imposto exclusivamente afecto a determinada actividade, pretendendo corrigir a dedução que efectuou no passado com base no método pro rata.» (idem, ibidem).*

Quando da verificação de um erro de enquadramento ou erro de direito resultar uma regularização de imposto a favor dos sujeitos passivos, estes podem promover a nos termos do disposto no artigo 98.º do Código do IVA, isto é, no prazo geral e supletivo de quatro anos ali previsto.

Aqui chegados, voltando ao caso concreto, é mister concluir que os referenciados lapsos cometidos pelo Requerente nas autoliquidações de IVA dos meses de janeiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009, dos quais resultaram uma dedução de imposto inferior àquela a que teria direito, consubstanciam erros de enquadramento ou

erros de direito. Efetivamente, por uma incorreta ou incompleta interpretação da lei, o Requerente aplicou erroneamente os métodos de dedução previstos no artigo 23.º do Código do IVA.

Assim, ao contrário do propugnado pela AT, entendemos que estes erros na dedução do IVA não constituem erros materiais ou de cálculo, mas sim erros de enquadramento ou erros de direito e, nessa medida, não lhes é aplicável o regime vertido no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA.

Consequentemente, atenta a inaplicabilidade daquela norma ou de qualquer outra disposição especial, no caso de erro de direito na dedução do IVA deverá ser aplicado o prazo geral e supletivo de quatro anos contados do nascimento do direito à dedução, constante do artigo 98.º do Código do IVA.

Esta foi, aliás, a posição assumida na decisão proferida no citado processo n.º 117/2013-T, na qual se concluiu que «não sendo aplicável o regime do referido artigo 78.º, n.º 6, nem existindo qualquer regime limite temporal especial para exercício do direito à dedução com fundamento em erro de direito, será aplicável o regime geral sobre esta matéria que consta do artigo 98.º, n.º 2, do CIVA que, como se diz no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18-5-2011, proferido no processo n.º 966/10, fixa um limite máximo de quatro anos que não pode ser excedido em nenhum caso.»

Termos em que se conclui que os atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação de IVA referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009, bem como os dos subsequentes recursos hierárquicos daqueles interpostos, padecem de erro sobre os pressupostos de direito, por erro de interpretação do disposto no artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA, o que justifica a sua anulação (*cf.* art. 135.º do CPA).

Ademais, julgam-se parcialmente ilegais os atos de autoliquidação de IVA referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009, com a consequente anulação parcial desses mesmos atos, na parte relativa ao montante de €

24.381,99, por referência ao ano de 2008, e na parte relativa ao montante de € 21.906,45, por referência ao ano de 2009.

*

III.2.2.2. O direito a juros indemnizatórios

O Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante total de IVA indevidamente pago.

Cumpra apreciar e decidir.

Os n.ºs 1, alínea *b*), e 5 do artigo 24.º do RJAT preceituam o seguinte:

1 - A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso:

(...)

b) Restabelecer a situação que existira se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito;

5 - É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Por seu turno, a norma constante do artigo 100.º da LGT, estatui o seguinte:

A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

Na situação *sub judice*, conforme resulta da matéria de facto provada, o Requerente não apresentou reclamação graciosa ou pedido de revisão do ato tributário no prazo de dois anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT.

Ora, como decidido no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 12.07.2006 no processo n.º 0402/06, «*nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) [Não interessa, para apreciação do caso dos autos, esclarecer o sentido da referência feita no n.º 1 do art. 78.º da L.G.T. à «reclamação administrativa», designadamente se quer significar «reclamação graciosa» ou a reclamação administrativa prevista nos arts. 161.º e seguintes do C.P.A.. Na verdade, no caso em apreço, o pedido formulado pelo contribuinte foi apresentado para além do prazo máximo de qualquer desses tipos de reclamações.*

De qualquer forma, sendo a reclamação administrativa, nos termos do C.P.A., um meio impugnatório tem de ser utilizado antes do esgotamento do prazo de impugnação com fundamento em vícios geradores de mera anulabilidade, a anulação que através dela venha a ser decidida terá o efeito retroactivo próprio dos processos impugnatórios, obrigando à «plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio», como determina o art. 100.º da LGT, o que inclui o direito a juros indemnizatórios nos termos do art.º 61.º, n.º 3, do CPPT.] apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT».

Assim, temos de atender ao disposto no n.º 3 do artigo 43.º da LGT, a fim de definirmos em que termos tem o Requerente direito a juros indemnizatórios, o qual estatui o seguinte:

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

No caso em apreço, a concreta norma que permite reconhecer o direito do Requerente a juros indemnizatórios é a constante da alínea *c)* deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT, do que resulta que o Requerente não tem direito a juros indemnizatórios desde as datas dos pagamentos indevidos, mas apenas a partir da data em que se completou um ano após ter apresentado os pedidos de revisão do ato tributário.

Ora, os pedidos de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação de IVA deram entrada no gabinete do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira em 17 de dezembro de 2012 – *cf.* facto 7 provado –, pelo que a partir de 18 de dezembro de 2013 são devidos juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 43.º, n.ºs 3, alínea *c)*, e 4, e 35.º, n.º 10, ambos da LGT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril (ou outra(s) que altere(m) a taxa legal).

*

III.2.2.3. O reembolso de despesas incorridas pelo Requerente com o presente processo

O Requerente peticiona que a AT seja condenada a ressarcir-lo das despesas resultantes do presente processo, com honorários de mandatários judiciais.

Apreciando e decidindo.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD está limitada, nos termos do disposto no artigo 2.º do RJAT, à declaração da ilegalidade de atos dos tipos ali indicados e atos que conheçam da legalidade de atos desses tipos.

Para além disso, como resulta do acima referido, também é possível nesta jurisdição arbitral reconhecer o direito a juros indemnizatórios e proferir condenações nessa matéria.

Ademais, tem sido também entendido, como base no artigo 171.º do CPPT, que o processo arbitral constitui um meio adequado para proferir condenações em indemnização por garantia indevida.

No entanto, inexistente qualquer suporte legal que permita incluir no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as condenações por despesas com honorários de mandatários.

Nesta medida, não é permitido a este Tribunal Arbitral tomar conhecimento deste pedido.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral;
- b) Julgar procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e anulação dos atos de indeferimento dos recursos hierárquicos interpostos dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação de IVA dos meses de janeiro a dezembro de 2008 e de janeiro a dezembro de 2009;
- c) Julgar procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e anulação dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação de IVA dos meses de janeiro a dezembro de 2008 e de janeiro a dezembro de 2009;
- d) Julgar procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade parcial e anulação parcial dos atos de autoliquidação de IVA dos meses de janeiro a dezembro de 2008, na parte relativa ao montante de € 24.381,99, e de janeiro a dezembro de 2009, na parte relativa ao montante de € 21.906,45;
- e) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, tendo por base o montante de € 46.288,44, contados desde 18 de dezembro de 2013 até integral pagamento, à taxa legal que vigorar desde aquela data até ao pagamento;

f) Não tomar conhecimento do pedido de condenação da Autoridade Tributária a ressarcir o Requerente por despesas com honorários de mandatários.

*

VALOR DO PROCESSO:

Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 46.288,44 (quarenta e seis mil duzentos e oitenta e oito euros e quarenta e quatro cêntimos).

*

CUSTAS:

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

*

Lisboa, 3 de novembro de 2014.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)