

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 203/2015 -T

Tema: IVA - Erro na autoliquidação; Revisão do ato tributário

REQUERENTE: A...

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

1. A..., pessoa coletiva de direito público com o NIPC ..., com sede no Edifício ..., representado pelo Presidente da Câmara Municipal, doravante designado por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo do disposto no artigo 2º, nº 1, a alínea a), artigo 10º e seguintes do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por “RJAT” e da Portaria nº 112 – A/2011, de 22 de Março, relativamente à decisão de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, proferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA), pretendendo a anulação da decisão da ATA que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do ato tributário e a declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação de IVA, refletido na declaração de dezembro de 2010, e em consequência condenada a ATA no reembolso do IVA suportado em excesso pelo A...o no ano de 2010, no montante de **€30.737,01**.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado pela Requerente em 20-03-2015, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23-03-2015.
3. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no nº1, do artigo 6º do RJAT, foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a ora signatária como árbitro singular e as partes notificadas dessa designação em 15-05-2015.
4. Assim, aceite a nomeação, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (RJAT), o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em **17-06-2015**. Em 18-06-2015 foi a ATA notificada, nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 17º do RJAT, para apresentar resposta, a qual foi apresentada nos autos em 03-08-2015.
5. Em 05-08-2015 foi proferido despacho arbitral a designar o dia 07-09-2015 para realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, pela 15horas e 15 minutos. No dia indicado realizou-se a reunião, com o objetivo de proceder à audição das partes quanto às questões mencionadas nas alíneas a) e b) do artigo 18º, e eventual produção de alegações orais. As partes pronunciaram-se no sentido de nada terem a propor quanto à alínea a) e relativamente ao disposto na alínea b), foi manifestada pelas partes a preferência pela produção de alegações escritas. Nesta conformidade, o Tribunal deferiu a pretensão das partes e fixou o prazo de 20 dias, igual e sucessivo, para a apresentação das respetivas alegações escritas. O Tribunal fixou o dia 17 de novembro de 2015 para a prolação da decisão arbitral e notificou a Requerente para, até àquela data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente. Requerente e Requerida entregaram as suas Alegações no prazo determinado pelo Tribunal, respetivamente, a 25-09-2015 e 13-10-2015, nas quais a Requerente responde à exceção invocada pela

Requerida e, no essencial, ambas reforçam as respetivas posições já vertidas, respetivamente, no pedido arbitral e na Resposta juntas aos autos.

6. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído.
7. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (Cfr. 4º e 10º n.º2 do DL n.º 10/2011 e art. 1º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).
8. O processo não padece de vícios que o invalidem.

B) DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE:

9. O Requerente, formula o presente pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato tributário de autoliquidação de IVA, com referência ao ano de 2010, porquanto este padece de erro manifesto, do qual resultou um valor de IVA que o A... liquidou e pagou mas que não era devido. Alega que o A... é uma pessoa coletiva de direito público local, cuja atividade consiste na prossecução das suas atribuições municipais nas mais diversas áreas de atividade, encontrando-se enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal mensal.

Na prossecução das suas atribuições, a requerente realiza um vasto conjunto de operações, inseridas no âmbito dos seus poderes de autoridade, as quais são excluídas da sujeição a IVA ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, mas realiza também um conjunto de operações, quer sejam transmissões de bens, quer prestações de serviços, que não se encontram enquadradas no âmbito dos seus poderes de autoridade, estando, por isso, sujeitas a IVA nos termos gerais do Código deste imposto (distribuição de água e concessão do Parque de Campismo de ...) operações

isentas deste imposto (arrendamento de habitações sociais, exploração de instalações desportivas pelo município).

Sucedeu que, no âmbito de uma revisão de procedimentos interna ao ano de 2010, a requerente verificou que, na sua atividade, suportou IVA em excesso, na medida em que apenas deduziu o imposto incorrido na aquisição de recursos associados à distribuição de água, pela aplicação do método da afetação real. Em concreto, o A... procedeu a uma revisão dos métodos de dedução aplicados em 2010, da qual resultam as seguintes alterações, a seu favor:

a) Possibilidade de dedução integral (através da aplicação da afetação real) de IVA de recursos associados à realização de operações tributadas (Campeonato Europeu de ..., Parque de Campismo de ..., venda de sacos na Feira do ..., venda de feno e prestação de serviços de distribuição de água, pois trata-se, neste caso, de alguns recursos cujo IVA não tinha ainda sido deduzido, apesar de relacionados com a distribuição de água);

b) Possibilidade de dedução parcial (através da aplicação da afetação real com critérios) do IVA dos recursos simultaneamente afetos à prestação de serviços de distribuição de água (tributados que conferem direito à dedução) e saneamento de águas residuais (não tributados que não conferem o direito à dedução);

c) Possibilidade de dedução parcial (através da aplicação do método do pro rata) do IVA incorrido nos recursos de utilização “mista” (i.e., recursos utilizados indistintamente para a atividade do A... como um todo, quer tributada quer não tributada em IVA, comumente designados também por “recursos comuns”).

10. Na sequência da revisão de procedimentos efetuada a Requerente apurou imposto suportado em excesso (i.e., não deduzido) no valor de € 30.737,01. Tendo em vista recuperar o IVA suportado em excesso, a Requerente apresentou, em maio de 2014, pedido de revisão oficiosa solicitando autorização, à autoridade tributária, para efetuar

a regularização/dedução do IVA suportado em excesso durante o ano de 2010, no valor total de € 30.737,01.

Invoca, em síntese, que o erro cometido é um erro de direito imputável aos serviços, nos termos previstos non.º 2 do artigo 78.º da LGT. Alega que é aplicável à situação em apreço a regra constante no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, pelo que o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso pode ser exercido até ao decurso de 4 anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso de imposto, estando o imposto em causa (ano 2010) ainda dentro do referido limite temporal, aquando da entrega do pedido de revisão oficiosa. Alega, ainda, que não ocorreu erro material ou de cálculo suscetível de ser subsumível no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA, sendo que, mesmo que o Requerente tivesse cometido erro enquadrável no referido preceito normativo, ainda assim, poderia solicitar revisão oficiosa à AT nos termos dos artigos 98.º do Código do IVA e 78.º da LGT.

11. Este pedido de revisão veio indeferido, tendo a Requerente sido notificada no dia 30 de dezembro de 2014, através do ofício n.º ..., de 26 de Dezembro de 2014. É este ato de indeferimento do pedido de revisão que deu origem ao presente pedido arbitral.

C – A RESPOSTA DA REQUERIDA

12. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou Resposta nos presentes autos, na qual, contesta o presente pedido arbitral, por exceção e por impugnação, alegando em síntese o seguinte:

- a) Que o presente pedido arbitral deve improceder, desde logo, por uma razão de cariz processual, dado que, **a presente instância arbitral é materialmente incompetente para conhecer do pedido formulado nos presentes autos**, a vários títulos. Alega, assim, a exceção de incompetência material em virtude de não ter sido apreciada a legalidade de um ato de liquidação, dado que o ato que constitui o objeto do pedido de pronúncia arbitral consubstancia-se na decisão de indeferimento do pedido de revisão

oficiosa, no qual o Requerente solicitou, apenas, que fosse deferida a sua pretensão *“no sentido de autorizar a dedução, ao abrigo do disposto no artigo 98.º do Código do IVA e do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, do IVA incorrido pelo A... na aquisição de recursos de utilização mista, no montante de € 30.737,01, resultante da aplicação dos métodos do pro rata de dedução e da afetação real com critérios objetivos, calculados nos termos do artigo 23.º do Código do IVA.”* Ou seja, segundo a ATA o Requerente, nos pedidos de revisão oficiosa em apreço, não solicitou a anulação de qualquer ato de autoliquidação, pelo que a decisão de indeferimento em apreço foi motivada pela subsunção do caso em concreto à disciplina do n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA, tendo-se concluído, conseqüentemente, pelo não cumprimento do prazo de dois anos para as regularizações do sujeito passivo.

Assim, na perspetiva da ATA os métodos e os critérios de dedução a que se refere o art. 23.º do CIVA, não podem ser alterados para além do prazo previsto no n.º 6 do referido artigo, ou seja, depois da declaração do último período a que se respeita (dezembro de 2010). Tendo o Requerente apresentado, em março de 2014, o pedido de revisão oficiosa onde solicita a dedução “adicional” de imposto suportado em 2010, mostra-se ultrapassado o prazo para o exercício desse direito. Ou seja, não foi apreciada a legalidade de qualquer ato tributário de liquidação. Alega, ainda, que, com efeito, apenas em sede arbitral o Requerente peticiona a declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação. O pedido de pronúncia arbitral tem, assim, por objeto imediato a decisão de indeferimento da revisão oficiosa, não tendo como objeto mediato qualquer ato tributário de liquidação, uma vez que, no procedimento de revisão oficiosa, não foi apreciada a legalidade de qualquer ato de liquidação, tanto mais que apenas em sede de pronúncia arbitral veio o Requerente aduzir tal pedido. Pelo que, na ótica da ATA estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a)

do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, mas antes por ação administrativa especial, como decorre do preceituado no n.º 2 deste art. 97.º, pois se tratará de um ato que não aprecia a legalidade de um ato de liquidação». O processo arbitral tributário encontra-se estabelecido por referência e com objeto em tudo semelhante ao processo de impugnação judicial, em relação à qual «deve constituir um meio processual alternativo». A referida circunstância resulta inequívoca perante o disposto na Lei de Autorização Legislativa ao abrigo da qual foi constituída a arbitragem tributária «como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária» (cf. n.os 1, 2 e 4, alínea a), do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril). Assim, a sindicância do ato em questão está fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral, conforme resulta do artigo 2.º do RJAT, e como, de resto, tem sido sufragado em vasta jurisprudência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD perante situações bastante idênticas (nomeadamente, Municípios que pretendem, por via do pedido de revisão oficiosa, recuperar o IVA pago alegadamente em excesso). Invoca a jurisprudência arbitral fixada nos processos n.ºs 244/2013-T, 249/2014-T, 299/2013-T e 613/2014-T para concluir pugnando pela procedência da exceção da incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do ato de indeferimento da revisão oficiosa. *«Assim, tem de se concluir que o ato de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa não comporta a apreciação da legalidade dos atos de autoliquidação, pois em nenhum ponto se diz se têm suporte na lei substantiva as correções que o Requerente pretendia efetuar, baseando-se o indeferimento apenas na falta de norma legal que preveja a possibilidade de exercício do direito à dedução no momento em que o Requerente o pretendeu exercer. Sendo assim, pelo que atrás se disse sobre a limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD à apreciação da legalidade de atos de decisão de pedidos de revisão oficiosa que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, tem de se concluir pela incompetência*

deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do ato de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa»

Consubstanciando-se, segundo a ATA, uma exceção dilatória que se traduz na incompetência do tribunal, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

- b) Acresce que, para a ATA, o pedido deduzido pelo Requerente é, ainda, intempestivo, porquanto, admitindo-se que o objeto do pedido é o pedido de anulação do referido ato de autoliquidação, já que peticiona ao tribunal que “*declare ilegal o ato de autoliquidação em apreço (i.e refletido na declaração de dezembro de 2010)*”, encontra-se ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação de tal ato em sede arbitral. O artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a atos de liquidação/autoliquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado no artigo 102º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Logo, o pedido em apreço, formulado apenas em 2015, é intempestivo e não pode o tribunal dele conhecer. A ATA conclui pela intempestividade do pedido arbitral por considerar que foi ultrapassado o prazo de impugnação direta do ato de autoliquidação de imposto (ou seja, do ato primário). Esta conclusão assenta na alegação de que a “tempestividade” do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do ato de autoliquidação onde tivesse sido prolatada decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto (naquilo que constituiria um ato de segundo grau). Porém, como considera que, em sede de revisão oficiosa o Requerente apenas solicitou a autorização para a dedução do IVA suportado não tendo pugnado pela (i) legalidade de qualquer ato de autoliquidação inexistente o apoio que poderia firmar a

tempestividade do pedido e, conseqüentemente, a possibilidade de o Tribunal apreciar o pedido formulado relativamente aos atos de autoliquidação. Invoca a este propósito a jurisprudência arbitral vertida no processo nº 244/2013-T. *“Em suma, resultando, clara e inequivocamente, do duto requerimento inicial a impugnação direta daquilo que se diz ser um ato de autoliquidação de imposto (IVA), deve o pedido formulado (conducente à sua declaração de ilegalidade) ser declarado improcedente, por intempestivo e, conseqüentemente, ser a Entidade Demandada absolvida da instância – cf. alínea e), do n.º 1, do artigo 278º do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, n.º 1, alínea e), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.”*

- c) Invoca ainda a ATA a exceção por incompetência material em virtude de não se verificar a precedência obrigatória de reclamação graciosa, a qual considera ser indispensável no presente caso, por força do 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 22.03. Mais uma vez verifica-se a exceção de incompetência material do presente Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido supra [cf. artigos 576.º, n.ºs 1 e 2. Da factualidade exposta nos presentes autos resulta que, sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa. A equiparação do pedido de revisão oficiosa do ato à reclamação administrativa está legalmente vedada em sede arbitral, estando excluída da competência material dos tribunais arbitrais a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133º do CPPT. Alega ainda que, o artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT, aí não se referindo a revisão oficiosa

prevista no artigo 78.º da LGT. Neste sentido, entende a ATA que na redação conferida ao citado preceito legal 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. Cita, a este propósito, a jurisprudência do acórdão do STA proferido no processo n.º 0532/07, de 2007/11/28. Mas se, hipoteticamente, se pretender incluir na autorização concedida o procedimento administrativo de revisão oficiosa, tal formulação afigura-se manifestamente ilegal por violação dos princípios que devem presidir à interpretação da norma jurídica fiscal, nomeadamente, do disposto no artigo 11.º, n.º1, da LGT. Invoca em defesa desta posição o Acórdão arbitral proferido no processo n.º51/2012 – T. Se o legislador não previu, no artigo 2.º da Portaria de vinculação, o procedimento de revisão oficiosa como equiparável ao recurso à via administrativa, *maxime* à reclamação graciosa, para efeitos de aceder ao pedido de pronúncia arbitral, foi, certamente, porque não o pretendeu fazer. Conclui que, por força do estatuído no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, os litígios que tenham por objeto a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais se não forem precedidos de reclamação graciosa nos termos do artigo 131.º do CPPT. Conclusão que se impõe, ainda, por força dos princípios constitucionais do Estado de Direito e da Separação dos Poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da Legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da Indisponibilidade dos Créditos Tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da ATA. Neste sentido, invoca as conclusões alcançadas no âmbito do processo arbitral tributário n.º 236/2013-T. Tratando-se de uma vinculação unilateral, a qual implica uma renúncia ao foro comum – os tribunais tributários – a declaração sempre seria de interpretar literalmente, ou seja, estritamente, como todos os atos de renúncia, o que corresponde a um

princípio geral de direito, aflorado, por exemplo, no art. 237.º do Código Civil. *“Em conclusão: Estamos perante uma reserva da administração como resulta da regulamentação antes referida. A reserva da administração significa que o poder judicial (através dos tribunais comuns ou de tribunais arbitrais) deve respeitar estritamente as decisões da Administração. (...) Em consonância, entendeu o colectivo no acórdão arbitral proferido no âmbito do processo n.º 303/2013-T: «A AT apenas se vinculou a que fossem apreciados pelo CAAD pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, desde que precedidos à via administrativa (conceito lato), mas apenas, de entre esses, aqueles a que se referem (âmbito mais restrito) os arts. 131.º a 133.º do CPPT. Caso o legislador tivesse querido que a AT se vinculasse às impugnações de actos de segundo grau, consistentes em indeferimento de revisão oficiosa, teria necessariamente que o ter dito naquela disposição legal, o que ele não fez.”*

A não se entender deste modo, a interpretação é não só ilegal, mas manifestamente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais do Estado de Direito e da separação de poderes (arts. 2.º e 111.º da CRP), bem como da legalidade (arts. 3.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, também da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários (art. 30.º, n.º 2 da LGT).

- d) Por último, caso o Tribunal se julgue competente para apreciar o mérito do litígio em questão, o que se admite à cautela e por dever de patrocínio, facto é que nunca poderá «condenar a autoridade tributária ao reembolso do IVA suportado em excesso pelo A... no ano de 2010, no valor de € 30.737,01», conforme peticiona o Requerente. Isto porque, o pedido formulado pelo Requerente dirige-se à condenação da Administração Tributária ao reconhecimento do direito à restituição do IVA liquidado e pago em excesso, pedido que não tem cabimento na presente instância arbitral. Mais uma vez, porque no âmbito de competência dos tribunais arbitrais

constituídos ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), não contempla a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária. Esta circunstância radica na letra do n.º 1 do artigo 2º do RJAT que, como é sabido, define os tipos de pretensões que podem ser apreciadas por tribunais arbitrais em matéria tributária. Do confronto entre a lei de autorização legislativa ao abrigo da qual foi instituída a arbitragem em matéria tributária «*O processo arbitral tributário deve 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*» (cf. n.ºs 2 e 4, alínea b) do artigo 124º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril) – e aquilo que, de facto, veio a ser consagrado no RJAT. Daí resultando, de forma inequívoca, ter o legislador optado por não contemplar (no RJAT) a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária».

- e) Mais uma vez, invoca a jurisprudência arbitral proferida no processo n.º 244/2013 – T, argumentando que: «*Na verdade, apesar de se ter vindo a entender, em sintonia com a longa jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que, na sequência da declaração de ilegalidade de actos de liquidação, proferida em processo de impugnação judicial, podem ser proferidas decisões de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios, bem como, por força do artigo 171.º, n.º 1 do CPPT, de condenação no pagamento de indemnizações por garantia indevida, o certo é que não há qualquer suporte legal para permitir que sejam proferidas condenações de outros tipos, mesmo que sejam consequências, a nível executivo, da declaração de ilegalidade de atos de liquidação*». Conclui, portanto, que também por esta via se verifica a existência de exceção dilatória de incompetência material do tribunal arbitral, o que obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a).

13. À cautela, por impugnação, invoca a ATA que na informação da DSIVA, que suporta a decisão de indeferimento do pedido de revisão e para a qual remete na íntegra, conclui que ainda assim a pretensão do Requerente tem de improceder porquanto, 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. As regras do instituto da revisão oficiosa não podem prevalecer face as previstas no CIVA para o exercício do direito a dedução, caso contrário estas ficariam esvaziadas de conteúdo e, conseqüentemente, de eficácia. Dito de outro modo, deixa de existir o direito à dedução se o requisito formal da tempestividade não for observado. Segundo a ATA o Requerente *“não tem liberdade de escolher, dentro do prazo a que se refere o n.º 2 do art. 98º do CIVA, o momento para concretizar o direito à dedução do imposto. Só nos casos em que o CIVA não estabelece um prazo especial, é que o direito a dedução pode ser efetuado no prazo previsto no n.º 2 do art. 98º do CIVA.”* Tendo o Requerente optado, legitimamente, por não deduzir o imposto e encontrando-se esta opção no âmbito da autonomia de atuação permitida pelo imposto e é materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo, não é legítimo que venha invocar a existência de um erro quando optou por não deduzir IVA que podia eventualmente deduzir. Acrescenta que, os métodos e os critérios de dedução a que se refere o art. 23.º do CIVA, não podem ser alterados para além do prazo previsto no n.º 6 do referido artigo, ou seja, depois da declaração do último período a que respeita (dezembro de 2010). Tendo o Requerente apresentado, em marco de 2014, o pedido de revisão oficiosa onde solicita a dedução “adicional” de imposto suportado em 2010, mostra-se ultrapassado o prazo para o exercício desse direito.

Acresce que o n.º 6 do art. 78.º do CIVA estabelece um prazo especial de dois anos para as regularizações a favor do sujeito passivo, que depois de ultrapassado conduz à preclusão desse direito, *«motivo pelo qual o imposto agora apurado pelo método da imputação directa (art. 20.º do CIVA), incorrido nos inputs afectos exclusivamente a operações tributáveis, ainda que se reconheça a existência de erro, já não pode ser regularizado [...]»*

14. Mas, segundo a ATA, não assiste razão ao Requerente. O mecanismo das deduções do IVA está previsto nos artigos 19.º a 26.º do Código do IVA e faz parte da essência do próprio imposto, referindo o artigo 19.º que, para o apuramento do imposto devido (autoliquidação), os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis num determinado período, o imposto que lhes foi faturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos, mencionado em faturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, no mesmo período, situação que deverá ser refletida na declaração periódica a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA. De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do Código do IVA.

Por todas as razões enunciadas na sua Resposta, para a qual se remete e que se dá por integralmente reproduzida, entende a ATA que também, quanto à questão material subjacente não assiste direito ao Requerente em vir reclamar a anulação do ato de autoliquidação e peticionar a devolução do IVA em causa, reiterando, para esse efeito, todo o pugnado na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, como se passa a explicitar. As normas que estipulam prazos especiais não teriam qualquer sentido útil, já que sempre lhes sobreporia a norma que estabelece o prazo geral de quatro anos, em manifesta violação do disposto no n.º 3, do art. 7.º do Código Civil.

Em termos práticos, da interpretação preconizada pelo Requerente resultaria que um sujeito passivo que se engana a introduzir um dado numa declaração periódica teria um tratamento menos favorável do que um outro sujeito passivo que, por um alegado erro de interpretação da lei, não deduziu o imposto da forma a que estava obrigado ou da forma que lhe era permitido. No caso concreto, é manifesto que os factos terão de se subsumir à disciplina constante do artigo 78.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 momentos posteriores aos que resultam do artigo 22.º do Código do IVA, nos casos em que venha a detetar que tinha direito à dedução em momento posterior àquele em que o deveria efetuar. Deste modo, a revisão oficiosa de uma autoliquidação de IVA não pode, em caso algum, ser realizada em prejuízo da imperatividade das normas que, no Código do IVA, estabelecem prazos especiais para o exercício do direito à dedução.

15. Por último, acrescenta, sem conceder, que a Requerida em momento algum validou os montantes alegadamente deduzidos em defeito pelo Requerente, visto que tal questão ficou prejudicada face ao entendimento de que o direito à dedução teria precluído, ultrapassado o prazo de dois anos previsto no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA, pelo que não foram efetuadas, pela AT, quaisquer diligências instrutórias tendente ao apuramento dos factos que suportam o pedido. Tanto mais que, o que se constata, no caso dos autos, é que o Requerente não junta prova do direito que se arroga, nomeadamente, dos montantes de imposto que alega serem dedutíveis, conforme lhe competia nos termos do artigo 74.º da LGT, circunstância que, desde logo, sempre teria que ser apurada face às faturas em questão e demais documentos contabilísticos, atento o carácter formalista do imposto em causa. De todo o modo, facto é que, atento o contencioso de legalidade e a decisão de indeferimento *sub judice*, a decisão arbitral a proferir apenas poderá ter como objeto a aferição da possibilidade de dedução do imposto no prazo de quatro anos, previsto para a revisão oficiosa, conforme invoca o Requerente. Ou seja, a presente decisão arbitral apenas poderá ter como efeito, no limite, obrigar a AT a apreciar o mérito do requerimento apresentado, tendo por assente a sua tempestividade, tarefa para a qual será imprescindível a análise dos documentos contabilísticos de suporte à pretensão ora aduzida.
16. Termos em que conclui pela procedência das exceções alegadas, com a consequente absolvição da instância, ou caso assim não se entenda, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos com as legais conseqüências.

II - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A) Factos Provados

17. Como **matéria de facto relevante**, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

- a) O A... (adiante designado por A... ou requerente) é uma pessoa coletiva de direito público local, cuja atividade consiste na prossecução das suas atribuições municipais nas mais diversas áreas de atividade, encontrando-se enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal mensal.
- b) Na prossecução das suas atribuições, a requerente realiza um vasto conjunto de operações inseridas no âmbito dos seus poderes de autoridade (e.g. fixação de sinais de trânsito, loteamento de obras, etc.), as quais são excluídas da sujeição a IVA, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA).
- c) Mas realiza também um conjunto de operações, quer sejam transmissões de bens, quer prestações de serviços, que não se encontram enquadradas no âmbito dos seus poderes de autoridade, estando, por isso, sujeitas a IVA nos termos gerais do CIVA, tais como, distribuição de água e concessão do Parque de Campismo de
- d) Realiza, também, operações isentas deste imposto tais como, arrendamento de habitações sociais e exploração de instalações desportivas pelo município.
- e) Ao longo dos períodos do ano de 2010, o Requerente submeteu as suas declarações periódicas de IVA, nas quais não procedeu a qualquer dedução do montante de IVA respeitante a bens de utilização mista, que são indistintamente utilizados para a realização de operações que conferem e de operações que não conferem o direito a dedução do imposto.
- f) No âmbito de uma revisão de procedimentos interna ao ano de 2010, a requerente verificou que, na sua atividade, suportou IVA em excesso, na medida em que apenas deduziu o imposto incorrido na aquisição de recursos associados à distribuição de água, pela aplicação do método da afetação real.
- g) O A... procedeu, então, à supra referida revisão dos métodos de dedução aplicados em 2010, da qual resultou, em face da não dedução do IVA a respeito dos bens de utilização mista, um valor de imposto em excesso entregue ao Estado;

- h) No âmbito deste procedimento interno o Requerente constatou que, por erro na aplicação dos métodos de dedução do IVA, apurou imposto suportado em excesso (i.e., não deduzido) no valor de **€30.737,01**, com referência ao ano de 2010.
- i) Este valor de imposto não deduzido, logo pago em excesso ao estado, resulta dos documentos n.ºs 1 a 4 juntos pelo Requerente ao seu pedido de revisão oficiosa apresentado, nos quais explicita como chegou ao apuramento de todos aqueles valores a saber:
- i. Distribuição de água: o A..., no âmbito da sua atividade, liquida IVA na atividade de distribuição da água aos munícipes, sendo que, tendo em consideração que esta atividade é tributada, o IVA incorrido na aquisição dos respetivos recursos é integralmente dedutível (100%), cujo IVA não havia sido deduzido, apurando um valor de IVA a deduzir no valor de **€ 10.686,11**, cuja recuperação foi solicitada no referido pedido de revisão oficiosa;
 - ii. Durante o ano de 2010, a Pista Automóvel de ... foi alvo de provas para o Europeu de ..., sendo o A... a entidade responsável pela organização do referido evento, tendo sido a respetiva receita (bilhetes de acesso) tributada em IVA, conforme resulta das regras aplicáveis, pelo que poderia ter procedido à dedução integral do IVA relativo aos recursos afetos ao evento em causa, o qual ascendeu a **€ 2.345,41**;
 - iii. Em 2010, o Parque de Campismo de ... esteve concessionado a uma entidade terceira, sendo a receita auferida, pela concessão em apreço, tributada em sede de IVA, nos termos das regras aplicáveis, pelo que, tratando-se de uma atividade integralmente tributada, o A... poderia ter deduzido integralmente o IVA relativo aos recursos afetos ao Parque de Campismo, no valor **de € 551,64**;
 - iv. No âmbito da Feira do ... realizada no Concelho de ..., o A... adquire sacos de plástico, os quais posteriormente vende aos visitantes da Feira, liquidando IVA sobre a venda dos mesmos, pelo

- que, uma vez que a venda dos sacos de plástico em causa é tributada em IVA, o IVA suportado na compra dos mesmos poderia ter sido integralmente dedutível, no valor de **€109,00**;
- v. Em 2010 o A... procedeu à venda de feno, tendo liquidado o IVA devido, pelo que o imposto incorrido na aquisição dos recursos necessários a esta atividade é integralmente dedutível (e.g. publicidade à venda de feno). O valor do IVA suportado em excesso durante o ano de 2010, relacionado com estes recursos, cuja recuperação foi solicitada à autoridade tributária ascendeu a **€24,96**;
- vi. Por aplicação do método da afetação real, o A... detetou os seguintes valores de IVA que poderia ter deduzido, associados à distribuição de água e construção de ramais, face à receita total obtida nas atividades de distribuição de água e de saneamento das águas residuais.
- vii. Assim, para o ano de 2010, a proporção acima referida ascendeu a 55%, considerando as receitas associadas à tributação da água e saneamento, resultando da aplicação deste critério um valor de IVA a recuperar de **€ 1.211,94**;
- viii. Quanto aos recursos associados, simultaneamente, à distribuição de água, saneamento de águas residuais e tratamento de resíduos sólidos urbanos, o A... definiu um critério de dedução a aplicar ao IVA incorrido nos serviços de cobrança prestados pela EDP Soluções Comerciais, SA que não considerou a percentagem de dedução correta, a qual devia ter sido de 49%, pelo que se apurou um valor de IVA a recuperar no valor de **€3.587,09**;
- ix. Da aplicação do método do prorata de dedução, aplicado aos designados “recursos comuns”, a percentagem determinada nos termos do artigo 23º do CIVA, permitiu apurar um IVA dedutível no valor de **€12.220,86**. (cfr. Documentos nºs 1 a 4 juntos em anexo ao pedido de revisão oficiosa e constantes do PA junto aos autos)

- j) Tendo em vista recuperar o IVA suportado em excesso, apurado nos termos supra descritos, o Requerente apresentou, em maio de 2014, pedido de revisão oficiosa *“solicitando autorização à ATA para efetuar a regularização/dedução do IVA suportado em excesso durante o ano de 2010, no valor total de € 30.737,01.”*
- k) No pedido de revisão oficiosa apresentado, o Requerente apresenta em anexo quatro documentos, já supra referidos, nos quais explicita os valores reclamados e informa a ATA que todas as faturas correspondentes (as mesmas que serviram de base às suas declarações apresentadas) se encontram disponíveis no arquivo do A... e disponíveis para consulta pela ATA, se esta assim o entender (vd. por ex^o. artigos 50^o e 54^o do pedido de revisão oficiosa).
- l) No dia 30 de dezembro de 2014, o Requerente foi notificado, através do ofício n.º ..., de 26 de Dezembro de 2014, do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.
- m) Como resulta do teor do despacho de indeferimento notificado ao requerente (vd. Doc 1 junto ao pedido arbitral e PA junto pela Requerida) a ATA conheceu do pedido de revisão apresentado pelo A..., que considerou enquadrável no artigo 78^o da LGT, legítimo e aceitável desde que exercido dentro dos quatro anos contados do nascimento do seu direito;
- n) Citando jurisprudência do STA, a decisão de indeferimento que apreciou o pedido formulado pelo Requerente A..., analisou as regras jurídicas aplicáveis e invocadas no pedido de revisão do ato, o qual veio a ser indeferido por ter considerado que não se tratava de um erro imputável aos serviços mas tão só de uma opção do requerente, que livremente entendeu não deduzir os valores em causa;
- o) Do despacho de indeferimento resulta, em síntese, como **fundamento para o indeferimento**, que a ATA considera que:
- i. *“ Face ao prazo de 4 anos previsto no n^o 1 do artigo 78^o, em conjugação com o n^o 7 do mesmo artigo e ainda segundo a citada jurisprudência do STA, é por demais evidente que, tendo o pedido*

- de revisão dado entrada nos serviços da AT no dia 6 de maio de 2014 e sendo o pedido reportado ao ano de 2010, este apresenta-se como tempestivo (...)*”;
- ii. *“É aplicável à situação em apreço a regra constante no n.º 1 do artigo 98.º do Código do IVA, a qual prevê que 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”*; bem assim como o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, *“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, respetivamente”*, e ainda o disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, nos termos do qual *“a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*
- iii. Conclui, ainda que, *“nos termos da jurisprudência do STA nestes casos está a ATA vinculada a conhecer do pedido formulado, porquanto o pedido de revisão oficiosa agora em análise configura o meio adequado para recuperar o IVA suportado em excesso durante o ano de 2010 e foi entregue tempestivamente*;
- iv. Quanto ao conceito de *“erro na autoliquidação”*, previsto no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, a ATA no despacho de indeferimento cita jurisprudência vária do STA para concluir que *“erro na autoliquidação compreende o eventual erro de contabilização cometido na escrita do contribuinte e não apenas o erro de transcrição da contabilidade para a declaração onde é efetuada a autoliquidação (...)*”; menciona ainda o acórdão de 22 de Março de

2011, relativo ao processo n.º 01009/10, onde o STA qualifica como sendo erro imputável aos serviços “os erros diretamente relacionados com a atividade da Administração, tais como erros de facto, operacional ou material, e ainda o erro de direito.”

- v. Porém, tudo visto e analisado, conclui pelo indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, por considerar que, no caso em questão, não existe qualquer erro, mas sim “uma opção consciente e legítima do sujeito passivo” e logo que não existe um erro imputável aos serviços; ou seja, “tendo o Requerente optado, legitimamente, por não deduzir o imposto encontrando-se esta opção no âmbito da autonomia da atuação pelo imposto é materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo, não é legítimo que venha invocar a existência de um erro (...)”
- vi. Por fim, embora admita como possível o recurso à revisão oficiosa do ato tributário em sede de IVA, atendendo ao normativo do art. 78.º da LGT e do artigo 98.º do CIVA, conclui que tal possibilidade tem de ser conciliada com as regras específicas do imposto, sob pena de inutilidade dos preceitos especiais previstos no âmbito do IVA. Assim, o recurso ao mecanismo da revisão oficiosa não pode, em caso algum afastar a imperatividade das normas que estabelecem prazos especiais aplicáveis em sede de IVA. No caso, a pretensão do requerente só podia ser atendível no prazo previsto no artigo 98.º, n.º2 do CIVA, no âmbito da regularização de imposto e, mesmo assim, se cumpridos os dispositivos dos artigos 22 e 23.º do CIVA. 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, apenas se pode admitir a correção do imposto deduzido com base no n.º6 do art.78.º do CIVA. O n.º6 do art.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. Tendo o requerente apresentado, em maio de 2014, o pedido de revisão oficiosa onde solicita a dedução adicional de imposto suportado em 2010, mostra-se ultrapassado o prazo para o exercício desse direito. (...).»

- p) No seguimento do indeferimento do pedido de revisão apresentado pelo requerente, veio este apresentar o presente pedido arbitral, em 20 de março de 2015.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

18. Não há factos não provados com relevo para decisão a proferir.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

19. Os factos supra descritos, dados como provados, decorrem da matéria factual aceite pelas partes e vertida nas respetivas peças processuais, nos documentos que a Requerente juntou ao processo, em anexo do Pedido Arbitral, bem assim como os documentos juntos ao pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação que integram o Processo Administrativo, junto aos autos pela Requerida.

III – QUESTÕES DECIDENDAS e FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

20. Cumpre, pois, apreciar e decidir as questões a dirimir, tal qual se encontram configuradas pelas partes nos presentes autos, impondo-se em primeiro lugar, conhecer da exceção de incompetência material do tribunal arbitral, questão necessariamente prévia à do conhecimento do mérito da causa.

A) Decisão da questão da incompetência face ao disposto no artigo 2º do RJAT e na alínea a, do artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011 (Portaria de vinculação)

21. Alega a Requerida ATA que a “*presente instância arbitral é materialmente incompetente para conhecer do pedido a vários títulos.*”

A primeira questão suscitada pela ATA tem a ver com o alcance da competência dos tribunais arbitrais relativamente ao conhecimento de recursos de atos de autoliquidação, por considerar que tal competência não cabe na letra da lei, considerando o disposto no RJAT e na Portaria de vinculação. Na verdade, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD encontra-se, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do RJAT e, em segundo lugar, pelos termos em que Administração Tributária foi vinculada a esta jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

A Portaria de vinculação da ATA à jurisdição dos tribunais arbitrais estabelece limitações, designadamente, em função do tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável no art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela Portaria de vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

Posto isto, resulta da alínea a), do art. 2.º da Portaria de vinculação que cabe à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as «*pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*».

A referência expressa aos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário remete para a reclamação graciosa, nos casos em que ela é obrigatória e condição prévia para o recurso à via da impugnação judicial. Nos casos aí previstos, a reclamação graciosa está prevista como meio de reacção administrativa prévia, da qual dependerá a futura possibilidade de impugnação judicial. Muito bem, é compreensível que, também nos casos em que o sujeito passivo opta pelo recurso à instância arbitral, tal exigência se imponha, mas, note-se, apenas e só nos exatos termos em que o CPPT a prevê como pressuposto para a impugnação judicial.

Tal reclamação prévia não é em todos os casos obrigatória. Pelo que, também em sede de determinação da competência do tribunal arbitral, apenas é exigível a impugnação ou reclamação administrativa prévia nos mesmos casos previstos nos termos do artigo 131º do CPPT, nos mesmos termos em que é pressuposto para a impugnação judicial por recurso aos tribunais administrativos e fiscais.

22. No caso em apreço, é pedida a declaração de ilegalidade da decisão do indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato tributário com o objetivo de declarar ilegal o ato de autoliquidação de IVA, referente ao ano de 2010, com a sua consequente anulação e reconhecimento do direito do Requerente a deduzir o IVA em excesso e a ser reembolsado do mesmo. Assim, o pedido de anulação do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa é instrumental para a obtenção da verdadeira pretensão do Requerente, ou seja, a anulação do ato de autoliquidação de IVA em causa nos autos. Como resulta da matéria de facto fixada, a autoliquidação teve como pressuposto uma interpretação do próprio Requerente sobre os critérios legais aplicáveis ao direito à dedução de imposto, por erro de interpretação dos normativos legais em vigor. Não se baseou em orientações genéricas da administração mas antes na interpretação do próprio Requerente sobre os critérios de determinação ou dedução do imposto. A questão que se coloca, pois é a de saber se, assim sendo, não seria este um caso de reclamação administrativa obrigatória e prévia à impugnação contenciosa, nos termos previstos no artigo 131º do CPPT.

Dispõe o artigo 131º do CPPT, sob a epígrafe **“Impugnação em caso de autoliquidação”**:

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

2- (...)

3- *Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada 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 nº1 do artigo 102º.”

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

Ora, se é certo que no caso concreto não ocorreu prévia reclamação graciosa, a verdade é que o Requerente recorreu ao mecanismo da revisão oficiosa do ato de autoliquidação. Tendo em conta que, como vimos, a portaria de vinculação exclui expressamente do âmbito da arbitragem tributária os atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa prévia, obrigatória, nos termos previstos nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, importa analisar, antes de mais, se o indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, previstos no art. 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Na verdade, o art. 2.º do RJAT não se faz qualquer referência expressa a estes atos, ao contrário do que sucede na lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, na qual se faz menção expressa aos *“pedidos de revisão de actos tributários”* e *“aos actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação”*.

Como se afirma no Acórdão arbitral proferido no processo nº 117/2015-T, 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 nº1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato 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 nos casos em que a declaração de ilegalidade dos atos aí indicados é efetuada através da ilegalidade de atos de segundo grau, que são o objeto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos atos 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 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.”

A análise da questão da competência dos tribunais arbitrais em funcionamento junto do CAAD está particularmente bem desenvolvida e fundamentada neste Acórdão arbitral, ao qual se adere, sem necessidade de maiores desenvolvimentos.

Contudo, sempre se dirá, ainda, que foi neste sentido que o Governo, na Portaria de vinculação interpretou as competências dos tribunais arbitrais tributários, ao afastar do seu âmbito de competência as pretensões relativas à declaração de ilegalidade dos atos 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 131º a 133º do CPPT.

Assim sendo, é de concluir que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo. E, sendo assim, é nosso entendimento que a competência do tribunal arbitral abrange também os casos em que o ato de segundo grau seja, como no caso concreto, um ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, tanto

mais que é entendimento do próprio STA (o que, aliás, é reconhecido pela AT na decisão de indeferimento proferida) que nos casos em que o pedido de revisão do ato tributário é efetuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa.¹ Não se vê, aliás, qualquer razão que justificasse a restrição dessa competência.

24. Entende, contudo, a ATA que aquele normativo deve ser entendido na sua literalidade, excluindo do âmbito da jurisdição arbitral tributária as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidas de reclamação nos termos das referidas normas do CPPT.

Toda a argumentação da ATA nesta matéria acaba por se reconduzir à defesa do entendimento segundo o qual foi intenção do legislador restringir a competência da jurisdição arbitral tributária, no que ao conhecimento de ilegalidades dos atos de autoliquidação diz respeito, unicamente às situações em que exista uma reclamação apresentada nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, porquanto é isso que resulta expressamente do texto da norma interpretada.

Porém, analisados os argumentos invocados pela ATA a este propósito não se descortina uma razão substancial que sustente este entendimento. Na verdade, não se vê qual a razão para excluir da competência dos tribunais arbitrais esta matéria, atentos os condicionalismos e especificidades próprios de cada um dos meios graciosos em causa, nos mesmos termos em que os tribunais tributários estão vinculados para o conhecimento da legalidade dos atos de autoliquidação. Ao que acresce que, a letra da lei, desde que devidamente contextualizada, não conduz ao resultado defendido pela AT nos autos.

Como bem se refere no Acórdão arbitral nº 55/2015-T, *“com efeito, a expressão empregue por tal norma é paralela à própria norma do artigo 131.º/1 do CPPT, o que deverá ser compreendido como uma concretização da assumida, e pacificamente*

¹ Neste sentido, vd. Acórdão arbitral proferido no Proc. Nº 117/2013-T e Ac. STA de 12-06-2006, proferido no proc. Nº 402/06.

reconhecida, intenção legislativa de que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.

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

25. Acresce que 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, do Código Civil. Resulta destes dispositivos legais que a interpretação da norma jurídica não pode cingir-se exclusivamente ao seu teor literal. É fundamental descortinar o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que a mesma surgiu e os objetivos que visa prosseguir.

Não se aceita, pois, a alegação da ATA nesta matéria. Quanto a correspondência entre a interpretação e a letra da lei, basta uma correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expreso. Apenas estão vedadas interpretações que não tenham qualquer correspondência na letra da lei, o que não é o caso. Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação que atendendo aos demais elementos de

interpretação, explicita de forma congruente e racional o alcance do teor literal e o pensamento do legislador que lhe está subjacente.²

26. É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de atos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como justificação legítima o facto de relativamente à matéria em apreciação seja permitido uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada, evitando o contencioso judicial, se possível, e dando a oportunidade da ATA revogar ou corrigir o ato. Ora tais propósitos são perfeitamente alcançados no caso concreto com o pedido de revisão do ato tributário que deu origem ao ato de segundo grau, que consistiu no indeferimento de pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação.³

Assim, não é defensável uma interpretação diferente da norma prevista no CPPT e da prevista em sede de arbitragem tributária, até porque a letra da norma contida na Portaria 112.º-A/2011, de 22 de Março, acaba por ser menos restritiva que a do CPPT, na medida em que não integra a expressão “*obrigatoriamente*” (vd. art. 131.º, n.º1 do CPPT), nem se refere a “*reclamação graciosa*” mas antes a expressão “*via administrativa*”. Daí que seja possível uma leitura da própria letra da lei que se contenha no sentido de que apenas está afastado do âmbito da jurisdição arbitral tributária o conhecimento de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa. Tal interpretação é, ainda, perfeitamente compatível com os termos previstos nos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

À semelhança da jurisprudência vertida nos Acórdãos arbitrais proferidos nos processos 48/2012-T, 117/2013-T e 55/2015-T,⁴ entre outros, citados pela própria

² Neste sentido, vd. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 4ª ed., pág. 100 e ss.

³ Entendimento, aliás, sufragado pelo Acórdão do STA de 12-06-2006, proferido no processo n.º 402/06.

⁴ Disponível para consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

ATA é entendimento deste tribunal arbitral que o mesmo se encontra dotado de competência material para conhecer a matéria em questão e em discussão nos presentes autos. A propósito, citando o Acórdão 117/2013-T, conclui-se que *“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 (art. 11º, n. 1, da LGT) e o artigo 9º, nº1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseados 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»*

É de concluir, em sintonia com a jurisprudência arbitral supra citada que o artigo 2º, alínea a) da Portaria nº 112-A/2011 (Portaria de vinculação) devidamente interpretado com os princípios de interpretação da lei acima expostos e previstos no art. 9º do Código Civil, aplicável às normas tributárias por força do disposto no artigo 11º, nº1 da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a atos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa. Deste modo, improcede a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral, invocada pela AT.

**B) Da exceção de incompetência face ao âmbito do processo de impugnação
Versus ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo**

27. A ATA argui, ainda, a incompetência da Jurisdição Arbitral em razão da matéria, em virtude de, no seu entender, no pedido de revisão oficiosa, não ter sido apreciada a legalidade de qualquer ato tributário de autoliquidação.

Alega a Requerida que *“o Requerente, no pedido de revisão oficiosa não solicitou a anulação de qualquer ato de autoliquidação mas tão só a autorização para poder*

deduzir o IVA liquidado em excesso com referência ao ano de 2010”, o que configura um pedido de reconhecimento de direito vedada á competência do tribunal arbitral.

A este argumento junta um outro, segundo o qual o pedido apresentado pelo Requerente, afinal, tem de considerar-se intempestivo porque o que peticionou foi a autorização para deduzir o de valor de imposto liquidado em excesso, logo tal pedido devia ter sido efetuado nos prazos legalmente previstos no CIVA para esse efeito, nomeadamente nos artigos 98º, nº2 e 78º, nº6 deste código.

Vejam, pois, se assiste razão à requerida nestas matérias.

28. Quanto à primeira questão enunciada, há que ter em conta a delimitação do âmbito de competência dos tribunais arbitrais, nos termos já supra expostos, ao que devemos acrescentar que o facto da alínea a), do nº1 do artigo 10º do RJAT fazer referência expressa aos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, em que se indicam os diversos tipos de atos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, pretende estabelecer como regra a possibilidade de abranger todos os tipos de atos possíveis de serem impugnados através do processo de impugnação judicial.

29. Acresce que a lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para a aprovação do RJAT (vd. art. 124º, da Lei nº3-B/2010, de 28 de Abril) revela a intenção clara expressa pelo legislador de *que “o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*

Como bem se refere no Acórdão arbitral proferido no processo 117/2013-T “(...) *sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da república legislar sobre o sistema fiscal, inclusivamente, as garantias dos contribuintes (artºs 103º, nº2 e 165º, nº1, alínea i) da CRP), e sobre a organização e competência dos tribunais (...) não pode o referido artigo 2º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade (...) ser interpretado como interpretado como atribuindo aos tribunais que funcionam no CAAD competência para apreciação da legalidade de outros tipos de actos, para cuja*

impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo” .

30. Importa, assim, apurar se a legalidade do ato de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa pode ou não ser apreciada, num tribunal tributário, através do processo de impugnação judicial ou ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Ora, o ato de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa constitui um ato tributário, considerando como tal a decisão da Autoridade tributária pela qual esta procede à aplicação da norma tributária à situação individual e concreta. Como refere Alberto Xavier *“o acto tributário é o acto de aplicação da norma tributária material ao caso concreto”*.⁵

Sendo assim, não oferece dúvida que a decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de ato tributário é sempre, nem pode ser outro modo, motivada pela subsunção do caso em concreto à disciplina de uma concreta norma tributária e, nessa medida, comporta um juízo de legalidade, logo é um ato impugnável judicialmente.

31. No caso dos presentes autos o indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi determinado pela consideração que a aplicação dos critérios de dedução foi uma opção do Requerido e, mesmo que assim não fosse, ao pedir autorização para deduzir o IVA liquidado em excesso teria de se submeter à imperatividade das normas especiais previstas no CIVA, nomeadamente as previstas no n.º 2 do artigo 98.º e do n.º 6 do artigo 78.º do CIIVA, tendo-se, conseqüentemente, concluído pelo não cumprimento pela Requerente do prazo de dois anos para a efetivação das correções previstas. Estamos, pois, face a um ato impugnável, por consubstanciar uma decisão individual e concreta de aplicação de um certo regime jurídico ao caso individual em análise.

Aliás, a fundamentação do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa revela bem essa consciência em torno da aplicação dos normativos que invoca ao caso concreto. A análise da decisão de indeferimento, não deixa dúvidas sobre o entendimento que a própria ATA deu ao pedido formulado pelo requerente, ao *enquadrá-lo nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 78.º e 98.º, ambos do*

Código do IVA (CIVA) e no artº 78º da Lei Geral Tributária (LGT) bem assim como ao referir expressamente que se requer a revisão do ato tributário de (auto)liquidação, por alegado pagamento em excesso durante o exercício de 2010.

A análise da fundamentação do pedido de revisão do ato apresentado pelo Requerente, a minúcia da análise dos valores em causa, a elaboração dos mapas juntos e a análise dos documentos anexos ao pedido e a formulação do pedido evidenciam bem que o Requerente pede autorização para proceder à dedução do IVA em excesso, por considerar que a autoliquidação reclamada assentou numa interpretação errónea dos princípios e normativos aplicáveis. Assim, não subsiste dúvida que o Requerente considera tal ato de autoliquidação como ilegal e por isso mesmo recorreu à garantia do pedido de revisão para repor a legalidade, anulando o ato em causa e reconhecendo o seu direito à dedução dos valores pagos em excesso por deficiente aplicação da lei. Acresce que o ato de autoliquidação em causa era do conhecimento da ATA, pelo que, após a apresentação do pedido de revisão do ato, devidamente explicados os critérios aplicados, por má interpretação da lei, não faz sentido vir dizer que o Requerente deduziu os valores naqueles termos por opção própria, contornando o pedido de revisão com fundamento na ilegalidade invocada para no fim concluir que estamos perante um pedido de reconhecimento de direito para o qual o tribunal arbitral não tem competência.

Mais uma vez, não assiste razão à Requerida quanto a esta questão.

Conforme se escreveu no Acórdão arbitral proferido no processo 117/2013-T, “*embora a parte decisória do acto de indeferimento do pedido de revisão do acto de autoliquidação não se pronuncie sobre a legalidade deste, acaba por se admitir, na fundamentação, que a pretensão da ora Requerente poderia ter acolhimento se tivesse sido formulada dentro do prazo previsto no artigo 78.º, n.º 6, do CIVA, o que tem ínsito que o acto de autoliquidação é ilegal.*”

Isso mesmo sucede no caso dos presentes autos.

⁵ Cfr. XAVIER, ALBERTO PINHEIRO (1972) Conceito e Natureza do Acto tributário. Almedina. Pág. 81.

Assim, e por todo o exposto, deverá também esta exceção de incompetência material tem de improceder.

32. Por fim, mas relacionado com a questão anterior e ainda em busca da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido, antes de se apresentar a discutir o mérito da causa, argui a ATA a intempestividade para a impugnação direta do ato de autoliquidação de IVA, por ter expirado, há muito, o prazo de 90 dias contado desde o termo do prazo legal para o respetivo pagamento voluntário.

Entende a ATA que o pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, não incidiu sobre a legalidade de qualquer autoliquidação, tendo o Requerente pedido, unicamente, autorização para a regularização de IVA dos períodos por si indicados, pelo que será insuscetível de interferir com o prazo de impugnação das referidas autoliquidações. Como se disse já, esta alegação é produzida no seguimento da anterior, ou seja, por se considerar que o Requerente não invocou qualquer ilegalidade mas antes perante um pedido de reconhecimento de um direito.

Relevante para a resolução da questão em apreço, será, então, apurar se o pedido de revisão oficiosa (meio de impugnação gracioso) apresentado pelo Requerente, incidiu mesmo sobre o ato de autoliquidação impugnado, e respetiva legalidade ou se, pelo contrário, teve outro objeto de decisão que não aquele.

33. Ora, a resposta a esta questão não poderá deixar de ir no primeiro dos sentidos apontados, conforme se expôs já previamente, sendo claro que o pedido de revisão oficiosa incidiu sobre o ato de autoliquidação indicado pelo Requerente, cuja ilegalidade este tenta demonstrar alegando que usou, erradamente, critérios de dedução que não eram os corretos face ao previsto no CIVA, do que resultou um valor de imposto liquidado e pago em excesso.

Por sua vez a decisão de indeferimento do pedido de revisão apreciou a sua legalidade, tanto assim é que se fundamenta na aplicação das normas especiais e imperativas que, segundo a ATA, decorrem do CIVA. Logo, não se pode afirmar com verdade que a decisão de indeferimento não apreciou a legalidade do ato de autoliquidação, quando, resulta claro dos fundamentos que aduziu à mesma, concluiu confirmando a legalidade

do ato de autoliquidação (aleadamente porque) e a sua manutenção na ordem jurídica, por, no entender da AT, os critérios utilizados para a dedução do IVA pelo Requerente terem sido uma opção sua, bem assim como por ter decorrido o prazo dentro do qual lhe seria permitido exercer o direito de aquela proceder às correções por si propugnadas, não podendo o artigo 78º da LGT afastar a aplicação dos prazos previstos nas normas imperativas previstas no CIVA.

Deste modo, é claro que em todo o conteúdo da decisão de indeferimento do pedido de revisão subjaz o entendimento da própria ATA de que está perante a decisão de um pedido que corresponde à utilização de “*meio de impugnação gracioso do ato de autoliquidação*”, no caso o pedido de revisão oficiosa.

Posto isto, tendo o presente pedido de pronúncia arbitral sido apresentado dentro do prazo legalmente previsto, por referência à data da notificação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação, deve considerar-se tempestiva a presente lide.

*

34. Por tudo o que se expôs supra, não se afiguram pertinentes as questões de inconstitucionalidade que a ATA suscita na sua Resposta e nas alegações, a propósito da interpretação das questões relacionadas com a competência do Tribunal arbitral.
35. Também por tudo o que se deixa exposto, face à improcedência da exceção invocada pela ATA, não se oferece qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

C) Do Mérito da Questão

36. O procedimento de revisão do ato tributário constitui, pois, um meio administrativo de correção de erros de atos de liquidação ou autoliquidação de tributos.

O Supremo tribunal Administrativo tem vindo a reconhecer que o procedimento de revisão “*é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses atos, a deduzir nos prazos normais respetivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças graves de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração.*”

No entanto, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e há direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento até à emissão da nota de crédito (arts. 43º, nº 1, da LGT e 61º, nº3 do CPPT) enquanto 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) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43º, nº3 da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (art. 78º, nºs, 1 e 6 da LGT).

Essencialmente, o regime do art. 78º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não a um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos do acto.

A esta luz, o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

Trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de actos administrativos, mas esse reforço encontra explicação

na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os actos de liquidação de tributos.”⁶

Deste Acórdão, resulta ainda que, apesar do procedimento se designar por revisão oficiosa, nada impede que o mesmo ocorra por iniciativa do contribuinte. Sendo que, acrescenta o mesmo Acórdão que *“se admite a par da revisão do acto por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo da reclamação administrativa) que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a revisão oficiosa (que a administração deve realizar também por sua iniciativa). (...) Assim é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta.”*

37. Acresce que nos termos do disposto no artigo 95º, nº2, alínea d), da LGT os atos de indeferimento de pedidos de revisão são enumerados entre os atos potencialmente lesivos e suscetíveis de impugnação contenciosa. Como refere ainda o supra citado Acórdão do STA, não se faz distinção entre os atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa apresentados no prazo da reclamação graciosa e os demais, apresentados para além daquele prazo. Uns e outros são impugnáveis, como aliás decorre do imperativo da tutela jurisdicional efetiva, previsto no artigo 268º, nº4 da CRP.

38. Posto isto, retornando ao caso concreto dos presentes autos constata-se que está em causa o exercício do direito à dedução de IVA, motivado por erro do Requerente quanto à interpretação dos critérios legais aplicáveis para a dedução do imposto, traduzidos na aplicação de uma percentagem de dedução inferior à devida a cada uma das situações comprovadas nos autos, o que gerou o excesso de imposto entregue indevidamente ao Estado.

⁶ Cfr. Ac. STA de 12-07-2006, no proc. Nº 402/06, in www.dgsi.pt. A este propósito, vd. Acórdão arbitral nº 117/2013-T.

Nos quatro documentos que integram o pedido de revisão oficiosa o Requerente explica e demonstra os erros de aplicação das respetivas percentagens e calcula o valor de imposto pago em excesso. Ao longo do pedido fundamenta e demonstra os erros de aplicação das respetivas percentagens, caso a caso (vd. matéria dada como provada), pelo que, face a toda a informação que a ATA já tinha em seu poder, decorrente das declarações periódicas entregues, agora apenas precisava de analisar os cálculos apresentados pelo Requerente e, se dúvidas subsistissem, analisar a documentação contabilística que, como refere o próprio estava disponível para análise da ATA se esta assim o entendesse.

39. Com efeito, no momento da receção das faturas, o A... entendeu, erradamente, que o IVA em causa não era dedutível, tendo o mesmo sido contabilizado como custo. Face ao exposto, parece óbvio que o município só não deduziu o imposto em causa porque errou na aplicação dos métodos de dedução, o que traduz, não um mero erro de contabilização, mas antes um erro de direito. É manifesto, que não se trata de uma opção do Município mas sim de um claro e notório erro quanto às regras legais aplicáveis à dedução do imposto.

Face ao teor do pedido de revisão e à documentação em anexo, elaborada de forma clara para demonstrar os erros na dedução do imposto e determinar o valor do excesso suportado pelo A..., não pode vir agora a ATA invocar que simplesmente não tomou conhecimento do ato de autoliquidação em causa e que não tomou posição sobre o mesmo. Tanto assim não é, que a ATA na decisão de indeferimento conhece em pormenor do ato de autoliquidação em causa, para concluir que o pedido é intempestivo. Em momento algum põe em causa que o direito invocado pelo A... não existisse ou não estivesse demonstrado, apenas considerou que o pedido era intempestivo face às regras especiais do CIVA.

40. A questão de fundo que agora cumpre decidir é a de saber se assiste ou não razão à ATA na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, quando invoca que a situação em apreço não se subsume no disposto nos artigos 98.º do CIVA e 78.º da LGT mas sim no disposto no artigo 78.º n.º 6 do CIVA.

Dispõe o artigo 98.º do CIVA que:

“1 — Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se 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 ao pagamento em excesso do imposto, respectivamente.”

41. Por sua vez, o artigo 78.º do CIVA refere, para além do mais, que:

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

(…) 6 — A correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1, do artigo 67.º, é facultativa quando resultar i posto 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.”

42. Como resulta das normas transcritas, a legislação nacional permite que, ocorrendo um erro material ou de cálculo, que se tenha dado em prejuízo do sujeito passivo, o mesmo possa ser corrigido no prazo fixado no artigo 78.º/6 do CIVA (ou seja, 2 anos).

Outros tipos de erros poderão ser corrigidos mediante a apresentação de declaração de substituição, caso tal ainda seja, nos termos legais, possível, ou, não o sendo, mediante pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, desde que verificados, igualmente, os correspondentes pressupostos, previstos no artigo 98.º do CIVA, acima transcrito. O prazo aí previsto é de 4 anos.

Neste sentido, podemos citar o Acórdão do STA de 02-10-2010, proferido no processo 0256/10, disponível em www.dgsi.pt, e ainda os já citados Acórdãos arbitrais proferidos nos processos 117/2013T, 185/2014T e 277/2014T, todos do CAAD, disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

43. Não se subscreve, assim, a tese de que o pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, relativamente a erro de direito ou de facto em autoliquidações de IVA, apenas se poderá efetuar no prazo fixado no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA. Com efeito, na situação regulada por tal norma – correção de erros materiais ou de cálculo – não será, inclusive, necessário formular qualquer pedido de revisão oficiosa, já que aquela norma do artigo 78.º/6 do CIVA integra uma previsão própria de correção do erro, motivador do correspondente procedimento, inexistindo qualquer relação entre este e o pedido de revisão oficiosa regulado no artigo 78.º da LGT, para o qual o artigo 98.º do CIVA expressamente remete.

Mas, como bem se refere no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 55/2015-T, *“para além da correção de erros materiais ou de cálculo, também serão atendíveis factos supervenientes, nos termos regulados pelo n.º 2 do artigo 78.º do CIVA. Cumprirá, todavia, ter sempre bem presente que uma coisa será um erro (um desfasamento entre a realidade representada na declaração periódica e a realidade – erro de facto – ou o direito) e outra coisa é a ocorrência superveniente de um facto (uma alteração na realidade), que acarreta uma alteração no imposto a suportar ou deduzir, sendo que é a estas últimas situações que a referida norma do artigo 78.º/2 do CIVA se reporta.”*

44. Ora, retornando ao caso concreto em apreciação nos presentes autos o que, manifestamente, ocorreu foi, não a superveniência de qualquer facto, mas um erro (não material ou de cálculo) no direito aplicável, que se traduziu na não determinação da matéria tributável nos termos em que, face aos factos que na realidade ocorreram e ao direito aplicável, o deveria ter sido.

Se analisarmos com atenção os documentos n.ºs 1 a 4 juntos em anexo ao pedido de revisão do ato tributário ficamos bem esclarecidos sobre o erro, os valores declarados (e aceites pela ATA como corretos), o valor de imposto apurado e entregue ao Estado e os que deviam ter sido após as deduções devidas, e nas percentagens corretas face às regras legais aplicáveis. Desta demonstração resultam, ainda, provados os valores que, em cada uma das situações relevadas no pedido, foram pagos em excesso. (vd. alíneas h) e i) dos factos provados).

45. Não se aceita, por isso, o argumento da ATA segundo o qual a dedução do imposto ocorreu por opção do ora Requerente, nem se aceita o argumento do erro material ou de cálculo, ou por último, a alegação de que, na verdade, nunca sufragou os valores indicados pelo Requerente no pedido de revisão oficiosa.

Não se tratou de uma opção deliberada, mas sim de uma dedução assente em erro de direito, ou seja, erro quanto às regras legais aplicáveis e das quais o A... poderia beneficiar.

Quanto a não ter sufragado os valores indicados pelo Requerente no pedido de revisão, não se aceita como válido o argumento, porquanto a ATA tinha o dever de o fazer e tinha todos os elementos para o fazer. Se não o fez é porque confiou na verdade das declarações do A... ou porque não o quis fazer, apesar de todos os elementos que foram fornecidos (vd. Docs. N.ºs 1 a 4 juntos em anexo ao pedido de revisão oficiosa) e da disponibilidade manifestada pelo A... para fornecer ou permitir a análise de todos os elementos contabilísticos (faturas e outros) que a ATA entendesse verificar.

46. No caso *sub judice*, e conforme resulta da matéria de facto dada como provada, o Requerente, ou não procedeu a qualquer dedução do montante de IVA respeitante a

bens de utilização mista, ou procedeu à aplicação de percentagens diferentes das que poderia ter utilizado. Trata-se pois de um erro de direito.

A este propósito, face à similitude do erro em presença, cumpre recordar, mais uma vez, a apreciação vertida no Acórdão arbitral proferido no processo 117-2013T, do CAAD, ao afirmar: *“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. (...) O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo, pelo que é manifesto que não pode ser-lhe aplicado o regime do referido n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.”* (sublinhado nosso)

47. O que ocorreu, então, foi que o Requerente, após o procedimento de revisão interna levada a cabo com referência ao ano de 2010, tomou consciência que nas autoliquidações a que procedeu naquele exercício, por desconsideração do regime legal aplicável, não procedeu às deduções que lhe era legítimo fazer. Pelo que, o erro em causa não se afigura corrigível nos termos do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA do mesmo artigo, uma vez que não se trata de erro de cálculo (não se traduz em incorreções de operações aritméticas), nem de um erro material (uma divergência entre o que foi escrito e o que se queria ou devia ter escrito).

A situação em causa nos autos traduz um erro de direito, que deu origem à autoliquidação impugnada. Face a todo o exposto, sempre deveria de ocorrer, por referência à declaração periódica em que o imposto a deduzir foi suportado, as correções devidas por aplicação direta dos preceitos legais em vigor, se, e nas condições em que legalmente a retificação desta se impunha para repor a verdade

material, quer fosse por iniciativa do contribuinte ou, oficiosamente, pela AT, ainda que a pedido daquele, nos termos legalmente previstos.

48. E foi precisamente isso que foi peticionado, com referência à autoliquidação do Requerente, referente ao período de 2010, relativamente à qual foi apresentado o pedido de revisão oficiosa, nas condições legalmente admitidas, como se viu atrás.

Não se tratará aqui – ou, pelo menos, não está apurado que se trate – do exercício do direito à dedução em momentos posteriores aos que resultam do artigo 22.º do Código do IVA, não sendo por isso, tanto quanto se apurou, caso de aplicação da doutrina do Acórdão do STA de 18-05-2011, proferido no processo 0966/20106, citado pela Requerida.

Com efeito, apenas na medida em que o Requerente esteja a pretender a revisão da autoliquidação do exercício de 2010, com base em imposto que se tenha tornado dedutível em data não abrangida por aquele período, é que a dedução ocorrerá em violação do artigo 22.º do CIVA, situação que, contudo, não integra o fundamento dos atos tributários em crise no presente processo.

Atendendo ao conceito de erro para efeitos do artigo 78.º da LGT, que tem sido recorrentemente afirmado pela jurisprudência, como abrangendo o erro de facto, e o erro de direito, verifica-se que tais conceitos não são compatíveis com o referido entendimento da AT. Com efeito, e desde logo, o Requerente é, no caso, tributado não por ter feito constar dos seus registos contabilísticos determinadas inscrições erradas, mas por ter, efetivamente, aplicado erradamente as regras legais aplicáveis que lhe conferiam um direito a dedução de imposto superior ao que foi, efetivamente, deduzido. Daí que o erro na liquidação se afira, não face à contabilidade da Requerente, mas à realidade tal como ela ocorreu, a qual não foi sequer impugnada ou questionada pela ATA, e ao direito que lhe é aplicável.

Importa referir, ainda, demonstrado como ficou que os valores declarados pelo Requerente foram os corretos (aliás, não impugnados pela ATA), basta proceder à correta aplicação das normas em vigor para apurar o valor das deduções devidas e, por

consequência, o valor do imposto entregue em excesso nos cofres do Estado. Acresce que, sendo o requerente um ..., pessoa coletiva de direito público, e atentas as funções de interesse geral por si desenvolvidas, se afiguram credíveis as alegações com base nas quais solicita o pedido de revisão.

49. Por outro lado, a circunstância de, objetivamente, o erro na autoliquidação não ser, concretamente, imputável à Administração Tributária, não releva porquanto, o disposto no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, ficciona a imputabilidade aos serviços do erro na autoliquidação. Note-se a propósito o Acórdão do do STA de 14-12-2011, proferido no processo 0366/118, pode ler-se que *“Apesar de não ter sido deduzida reclamação contra o ato de autoliquidação no prazo previsto no artigo 131.º do CPPT, o interessado podia ainda solicitar à administração tributária a revisão oficiosa do acto ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, vez que a lei ficciona que os erros da autoliquidação são imputáveis à administração”*.

Deste modo, não se validando o entendimento de que, *in casu*, há uma norma especial fixando genericamente o limite de dois anos para a correção de erros de facto ou de direito na autoliquidação de IVA, incluindo os relacionados com o exercício do direito à dedução, mas, antes, que aquele limite se situa no prazo geral de 4 anos prescrito pela norma do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, **conclui-se pela ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário e deste próprio ato**, porquanto o mesmo foi praticado num pressuposto de direito errado e, demonstrado o erro, ainda assim a ATA não corrigiu o mesmo, tendo tido oportunidade de o fazer.

Ao indeferir o pedido de revisão, apesar de todos os elementos que lhe foram facultados e que demonstravam bem o erro de direito subjacente à autoliquidação, não sendo aplicável o regime previsto no n.º 6, do artigo 78º do CIVA, nem existindo qualquer limite temporal especial para o exercício do legítimo direito á dedução com fundamento em erro de direito, é forçoso concluir pela aplicação do disposto no artigo 98º, n.º2, do CIVA, que fixa um limite máximo de quatro anos para poder exercer esse direito. Pelo que, o pedido do Requerente se afigura, sem margem de dúvida, tempestivo.

Atendendo a que, os elementos fornecidos pelo Requerente à ATA, constantes dos documentos n.ºs 1 a 4 anexos ao pedido de revisão do ato de autoliquidação são claros e revelam, a partir dos valores declarados e aceites pela ATA, as correções devidas em conformidade com a aplicação das regras legais adequadas, bem assim como o cálculo exato dos valores de imposto suportados em excesso, entende este tribunal que a ATA estava em poder de todos os elementos necessários e suficientes para rever o ato e corrigir a injustiça evidenciada no mesmo, permitindo a requerida dedução do valor devido e a consequente devolução do excesso.

Sendo ainda de salientar que, a ATA, em obediência aos princípios da colaboração, do inquisitório, da verdade material e da justiça, tinha o dever de corrigir o ato nos termos demonstrados e requeridos pelo Requerente A..., devolvendo o excesso de imposto liquidado e pago ao Estado, no ano de 2010, no valor de €30.737,01.

Nesta conformidade afigura-se ilegal o despacho de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, o qual padece de erro sobre os pressupostos de direito devendo proceder os correspondentes pedidos arbitrais, nos exatos termos formulados. Declara-se, em consequência, a ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão e do ato de autoliquidação subjacente, com as consequente devolução ao Requerente do montante de IVA suportado em excesso pelo A... no ano de 2010, no valor de **€30.737,01**.

D) Questões de conhecimento prejudicado

50. Fica prejudicado o conhecimento das questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Requerida. Atendendo ao disposto no artigo 125.º, n.º1, parte final e no artigo 608.º, n.º2 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, o juiz deve conhecer na sentença de todas *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”*.

Em face da solução dada às questões relativas ao vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos do ato, nos termos supra expostos, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pelas partes, nomeadamente as invocadas inconstitucionalidades.

IV. DECISÃO

Em harmonia com o exposto decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência suscitada pela ATA;
- b) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação, com a consequente anulação do mesmo;
- c) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação de IVA, com referência ao ano de 2010, a anulação do mesmo, com o consequente reembolso do requerente pelo montante de €30.737,01, nos termos e com as consequências legais.
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO: Em conformidade com o disposto nos artigos 305º, nº 2 do CPC, artigo 97º - A, nº 1, alínea a), do CPPT e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€30.737,01**.

CUSTAS: Nos termos do disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€1.836,00**, a cargo da Requerida Autoridade Tributária.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 17 de novembro de 2015

O Árbitro singular,

(Maria do Rosário Anjos)