

CAAD: Arbitragem Administrativa

Processo n.º: 350/2015-T

Tema: IVA – Faturas; retificação; prazo

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Sílvia Oliveira e António Nunes dos Reis, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 01 de Junho de 2015, A..., Pessoa Colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ... (adiante designada por Requerente), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por Requerida), visando a declaração de ilegalidade *“dos atos de autoliquidação praticados em sede de IVA que subjazem, relativos ao período compreendido entre Fevereiro e Dezembro do ano de 2010 e entre Janeiro e Abril do ano de 2011”*, bem como do *“despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (...) proferido, em 25 de Fevereiro de 2015, pela Exma. Senhora Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças do ..., no uso de competências*

delegadas, e notificado, à (...) Requerente, no passado dia 3 de Março pp., através do Ofício n.º...”.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa dos referidos actos de autoliquidação padece de ilegalidade, invocando para o efeito a aplicabilidade do disposto no Artigo 98.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e no Artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), dos quais resulta que disporia do prazo de quatro anos para pedir a revisão dos actos tributários, pelo que não seria de aplicar ao caso *sub judice* o prazo de dois anos consagrado no Artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA, atinente ao regime das regularizações.
3. No dia 02-06-2015, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e automaticamente notificado à Requerida.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a composição inicial do Tribunal Arbitral colectivo os signatários José Pedro Carvalho e António Nunes dos Reis, bem como o Prof. Doutor Guilherme d’Oliveira Martins, que comunicaram a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. Em 27-07-2015, as partes foram notificadas daquelas designações iniciais, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 27-08-2015.
7. No dia 01-10-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se quer por excepção, quer por impugnação.

8. No dia 16-10-2015, notificada para o fazer, a Requerente respondeu à matéria de excepção contida na Resposta da Requerida.
9. Atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, ao abrigo do disposto nos art.ºs 16.º/c), 19.º e 29.º/2 do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da Requerida.
12. Contudo, tendo em consideração que o Prof. Doutor Guilherme d' Oliveira Martins, oportunamente designado para as funções de árbitro adjunto neste processo (vide ponto 4., supra) veio renunciar, justificadamente, às suas funções foi, por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, datado de 4-12-2015, determinada a sua substituição pela Dra. Sílvia Oliveira.
13. Nestes termos, por despacho arbitral datado de 14-12-2015, foi prorrogado, por mais 30 dias, o prazo fixado no ponto 11., supra, para a apresentação da decisão final.
14. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

A cumulação de pedidos aqui efectuada pela Requerente, é legal e válida, nos termos do disposto no artigo 3º, nº 1 do RJAT, dado que a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma pessoa colectiva pública, dotada de personalidade jurídica e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, sujeita à superintendência do Município do... .
- 2- O objecto social da Requerente é o “*exercício da atividade de gestão de obras públicas*” para o Município, que nela delegou os poderes necessários à sua prossecução.
- 3- A Requerente é um sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, com o CAE....
- 4- A relação entre a Requerente e o Município do ... é disciplinada por contratos-programa celebrados anualmente, os quais definem pormenorizadamente o objecto e a missão da empresa municipal, bem como as suas funções.
- 5- Para os anos de 2010 e 2011 foram celebrados os contratos-programa juntos como Documentos n.º 3 e n.º 4 anexos ao Pedido.
- 6- Nos termos dos contratos-programa acima referidos, o Município atribuiu à Requerente as funções de contratação, gestão, monitorização e fiscalização de obras públicas.
- 7- A prossecução destas funções comportava a prática de todos os actos materiais e jurídicos necessários à perfeição das obras cuja gestão seja indicada pelo

- Município, envolvendo qualquer actividade, desde a sua concepção até à recepção das respectivas obras.
- 8- Nos sobreditos contratos-programa foi definido, com base no orçamento elaborado, o preço dos serviços (em concreto, a execução de empreitadas de construção civil) a serem prestados pela Requerente ao Município, no âmbito das competências anteriormente descritas.
 - 9- Adicionalmente, foi também definido o valor a transferir por parte do Município para cobertura dos prejuízos da Requerente (designado como “encargos gerais de gestão”).
 - 10- Neste âmbito, e atendendo à sua natureza, os valores recebidos pela Requerente, previstos nos contratos-programa, reportaram-se às seguintes situações:
 - a. Execução de serviços de empreitada; e
 - b. Encargos gerais de gestão.
 - 11- Para a realização dos serviços de empreitada, que envolviam essencialmente a execução de obras solicitadas pelo Município, a Requerente adquiriu bens e serviços diversos, desde empreitadas a projectos ou quaisquer outras prestações tidas por indispensáveis para assegurar a realização das obras em causa.
 - 12- A realização destes serviços implicava assim a subcontratação de (sub)empreitadas, bem como a aquisição de diversas prestações associadas à execução da obra propriamente dita, nomeadamente de segurança da obra, de serviços de vistoria e medição dos trabalhos, de serviços jurídicos, assim como de serviços de fiscalização e controlo da execução das empreitadas.
 - 13- No ano de 2010 (Fevereiro a Dezembro), a aqui Requerente facturou ao Município do ... a totalidade do valor dos serviços que adquiriu para a realização dessas obras, considerando que prestava vários serviços/transmissões de bens ao referido Município.
 - 14- Assim, durante o ano de 2010 (Fevereiro a Dezembro) o tratamento em IVA aplicado pela Requerente nos serviços prestados ao Município teve por base o tratamento em IVA aplicado pelos seus fornecedores nas aquisições de bens e serviços necessários à realização das obras.

- 15- Pelo que, em 2010, a Requerente liquidou IVA, à taxa normal na facturação respeitante a bens e serviços conexos com as referidas empreitadas que realizou para o Município do ... (tais como a segurança da obra, serviços de vistoria e medição dos trabalhos, serviços jurídicos, fiscalização e controlo da execução das empreitadas).
- 16- Posteriormente, a Requerente passou a entender que os referidos serviços se qualificavam como “serviços de empreitada” pelo que entendeu ser necessário corrigir o enquadramento em IVA que, conforme acima descrito, havia erradamente aplicado.
- 17- Os valores referentes a encargos gerais de gestão recebidos pela Requerente correspondiam a uma dotação de receitas efetuada pelo Município à Requerente, nos termos do contrato-programa celebrado anualmente entre estas duas entidades.
- 18- Em 2010 (Fevereiro a Dezembro) e 2011 (Janeiro a Abril), a Requerente liquidou IVA à taxa normal sobre estes valores.
- 19- Posteriormente, a Requerente passou a entender que os valores por si recebidos a título de “encargos gerais de gestão” destinavam-se a subsidiar a sua actividade, não envolvendo, assim, a troca de prestações recíprocas entre ambas as entidades, uma vez que visariam equilibrar as contas da empresa, assegurando a cobertura do défice resultante da actividade por si desenvolvida.
- 20- Pelo que entendeu a ora Requerente que esse enquadramento em IVA deveria ser corrigido.
- 21- A partir de Maio de 2011, inclusive, a Requerente alterou os procedimentos até então adoptados, deixando de liquidar IVA relativamente às transferências aqui em causa.
- 22- A Requerente procedeu à emissão de notas de crédito a corrigir o enquadramento em IVA aplicado às operações acima referidas, anulando o IVA liquidado em excesso nas facturas inicialmente emitidas, tendo na sua posse o respectivo comprovativo da tomada de conhecimento dessa rectificação por parte do Município do

- 23- Concretamente, em 27-02-2014, emitiu a Requerente as notas de crédito 2014NC..., 2014NC..., e 2014NC..., nas quais apurou um montante total de IVA a regularizar de €283.882,96.
- 24- Tendo em vista recuperar o IVA que entendeu liquidado em excesso em resultado do enquadramento em IVA que havia aplicado às operações referidas, a Requerente apresentou, no dia 27-02-2014, um pedido de revisão oficiosa, solicitando, à Autoridade Tributária, a regularização a seu favor do imposto pago em excesso durante os anos de 2010 e 2011, no valor total de Euro 283.882,96.
- 25- Na sequência do referido pedido, a Requerente foi notificada, no dia 3 de Março de 2015, através do Ofício n.º..., de 25 de Fevereiro, do Despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.
- 26- Que, por sua vez, relegou a respectiva fundamentação para o teor do projeto de decisão de indeferimento, previamente notificado à aqui Requerente a 03-02-2015, através do Ofício n.º ... de 29 de Janeiro de 2015¹.

A.2. Factos dados como não provados

Inexistem.

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

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

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

¹ Através deste Ofício, a Requerente foi também notificada para, querendo, exercer o seu direito de audição no prazo de quinze dias, o qual não foi exercido.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

a. questões prévias

i. Da incompetência material

Começa a Requerida por arguir (artigos 43.º e ss.) a excepção de incompetência material do presente tribunal arbitral, alegando que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa ora impugnado *“foi motivada pela subsunção do caso em concreto à disciplina do n.º 3 do Artigo 78.º do Código do IVA, tendo-se, conseqüentemente, concluído pelo não cumprimento do prazo de dois anos para a regularização de facturas aí imposto”*, pelo que *“não foi apreciada a legalidade de qualquer acto tributário de liquidação.”*

Assim, ainda na tese da Requerida, estaremos *“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 Art.º 97.º do CPPT e do Art.º 2.º do RJAT”*, pelo que *“a sindicância do acto em questão está fora do âmbito das matérias susceptíveis de apreciação em sede arbitral”*.

Contudo, a própria Requerida acaba por reconhecer que *“o mérito do pedido de revisão oficiosa foi apreciado, não tendo o mesmo sido deferido pelo incumprimento do prazo de 4 anos estabelecido no artigo 78.º da LGT.”*².

Ora, o pedido de revisão oficiosa – naturalmente, e como inquestionavelmente resulta do artigo 78.º da LGT – é um pedido de revisão oficiosa de actos tributários, actos tributários esses que, no caso, não podem ser outros que não os actos de autoliquidação de IVA da Requerente, relativos ao período compreendido entre Fevereiro e Dezembro do ano de 2010 e entre Janeiro e Abril do ano de 2011.

² Cfr. artigo 44.º da Resposta.

Deste modo, tendo sido, como confessadamente foi, conhecido do mérito do pedido de revisão oficiosa, necessariamente que se conheceu da legalidade dos referidos actos tributários, que constituíam o seu objecto.

Neste âmbito, a jurisprudência tem corroborado o acima apresentado, no sentido que (i) o meio processual adequado para conhecer da legalidade de acto de decisão de procedimento de revisão oficiosa de acto de liquidação é a acção administrativa especial se nessa decisão não tiver sido apreciada a legalidade do acto de liquidação³ (sublinhado nosso) e (ii) o meio processual adequado para conhecer da legalidade de acto de decisão de procedimento de revisão oficiosa de acto de liquidação é o processo de impugnação judicial se nessa decisão tiver sido apreciada a legalidade do acto de liquidação (sublinhado nosso)⁴.

Ainda quanto a esta matéria, como salienta Jorge Lopes de Sousa, nos comentários ao disposto no artigo 97º do CPPT:

“Resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação de um acto de liquidação [(...) acto de apreciação de pedido de revisão oficiosa (...)] o meio adequado é o processo de impugnação. Se no acto praticado (...) não se chegou a apreciar a legalidade do acto de liquidação, (...) o meio de impugnação adequado será a acção administrativa especial (...) pois se tratará de um acto que não aprecia a legalidade de um acto de liquidação. Embora não seja usual a determinação do meio judicial adequado através do conteúdo do acto e não da sua natureza ou do procedimento administrativo ou tributário em que ele foi proferido, é claro que a alínea d) do n.º 1 e o n.º 2 deste artigo 97º fazem depender a opção pela impugnação ou pela acção administrativa especial (recurso contencioso) do conteúdo do acto e não de qualquer outro factor” (sublinhado nosso)^{5 6}.

*

³ Neste âmbito, cite-se, nomeadamente, o Acórdão do STA de 20-05-2003 (Processo n.º 638/03), o Acórdão do STA de 08-10-2003 (Processo n.º 870/03) e o Acórdão do STA de 06-11-2008 (Processo n.º 357/08).

⁴ Neste âmbito, cite-se, nomeadamente, o Acórdão do STA de 19-02-2003 (Processo n.º 1461/02), o Acórdão do STA de 29-02-2012 (Processo n.º 441/11) e o Acórdão do STA de 24-10-2012 (Processo n.º 0747/12).

⁵ Vide CPPT, Anotado e Comentado, II Vol., 6ª ed., 2011, anotação 18 a) ao artigo 97º, páginas 53 e 54. Neste sentido, cita também Jorge Lopes de Sousa, nomeadamente, o Acórdão do STA Processo 0441/11 de 29 de Fevereiro de 2012 e o Acórdão do STA Processo 01461/02 de 19 de Fevereiro de 2003, quanto a esta posição.

⁶ Neste sentido, cita também Jorge Lopes de Sousa, nomeadamente, o Acórdão do STA de 29-02-2012 (Processo 0441/11) e o Acórdão do STA de 19-02-2003 (Processo 01461/02), quanto a esta posição.

Sustenta também a Requerida, mais adiante (artigos 78.º a 81.º da Resposta), que se verificará a incompetência material do Tribunal, porquanto não se poderá “*na situação dos autos equiparar-se o pedido de revisão oficiosa a reclamação da autoliquidação, uma vez que, como se referiu, em sede de revisão oficiosa a Requerente apenas solicitou autorização para regularização de IVA, não tendo pugnado pela (i)legalidade de qualquer acto de autoliquidação*”.

Ora, o pedido de revisão oficiosa tem como objecto – como não poderia deixar de ser e resulta do directamente do respectivo regime legal⁷ – actos tributários, e tais actos foram, no caso, os actos de autoliquidação de IVA sobre os quais incide, também, a presente acção arbitral.

Não assiste assim – também nesta parte – qualquer razão à Requerida, já que o pedido de revisão oficiosa – que, inquestionavelmente, foi o procedimento que se desenrolou no caso *sub iudice* – teve por objecto actos tributários – e não pretensões de “*autorização para regularização de IVA*”, assim se demonstrando que a AT interpretou devidamente, em sede graciosa, a pretensão da Requerente, fazendo-lhe corresponder, inclusive, o procedimento adequado.

*

Ainda mais adiante na sua Resposta (artigos 108.º e ss.), reincide a Requerida na questão da incompetência material deste Tribunal Arbitral, na medida em que “*que na situação sub iudice sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT.*”, já “*que, por força do estatuído no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, os litígios que tenham por objecto a declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, como sucede na situação sub iudice, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais se não forem precedidos de reclamação graciosa nos termos do artigo 131.º do CPPT, independentemente desta ser obrigatória nos termos do citado preceito ou de o contribuinte ter optado (..) pela revisão oficiosa*”, entendimento que se imporá “*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*

⁷ Cfr., desde logo, a epígrafe do artigo 78.º da LGT.

princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a actividade da Requerida”.

Como se vê, fundamenta a AT o seu entendimento no disposto no artigo 2.º/a) da Portaria 112.º-A/2011, de 22 de Março, que exclui dos litígios cognoscíveis pelos tribunais arbitrais em funcionamento no CAAD, as “*pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

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

Toda a argumentação da Requerida na matéria, contudo, acaba por se reconduzir a sustentar que foi intenção do legislador restringir a competência da jurisdição arbitral tributária, no que ao conhecimento de ilegalidades de actos de autoliquidação diz respeito, unicamente às situações em que exista uma reclamação apresentada nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT, porquanto é isso que diz no texto da norma interpretada.

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

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

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

A norma da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112.º-A/2011, de 22 de Março, deverá também ser entendida como explicando-se pela circunstância de, na sua ausência – e face ao teor do artigo 2.º do RJAT – se perfilar como possível a impugnação directa 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 Requerida, passar do 80 para o 8, pegando numa impugnabilidade mais ampla do que a possível nos Tribunais Tributários, e transmutando-a numa mais restrita.

Assim, razão alguma se vê – e, uma vez mais, nenhum subsídio a Requerida dá nesse sentido – para que se interprete de forma diferente uma e outra norma, tanto mais que a letra da norma da Portaria 112.º-A/2011, de 22 de Março, acaba por ser menos restritiva que a do CPPT, na medida em que não integra a expressão “*obrigatoriamente*”, nem se refere a “*reclamação graciosa*” mas a “*via administrativa*”. Daí que seja possível uma leitura da própria letra da lei que se contenha no sentido de que apenas está afastado do âmbito da jurisdição arbitral tributária o conhecimento de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa em termos compatíveis com os artigos 131.º a 133.º do CPPT.

E é esta a leitura que se subscreve, na sequência do Acórdão proferido no processo 48/2012T do CAAD, e jurisprudência arbitral subsequente, bem como da doutrina que se tem formado⁸, não se deslindando, na medida em que interpretação efectuada se contém na letra da lei, que daí possa decorrer a violação de qualquer preceito constitucional, *maxime*, dos indicados artigos 2.º, 3.º, n.º 2, 111.º e 266.º, n.º 2, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Assim, e face a todo o exposto, não assistindo razão à Requerida nesta matéria, deve a excepção incompetência do Tribunal Arbitral ser julgada improcedente.

*

⁸ Cfr., neste sentido, “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado”, Almedina, pp. 96 e ss.

ii. Da falta de objecto da lide

Prossegue a Requerida, sustentando que *“percorrendo a narrativa (de facto e de direito) desenvolvida ao longo do articulado, não se alcança referência a qualquer concreto acto de (auto) liquidação de imposto (no caso IVA)”*.

Assim, dado que *“o objecto do formulado pedido de pronúncia arbitral teria, necessariamente, de corresponder a uma ou várias declarações periódicas de imposto (aquela ou aquelas em que se mostram espelhadas as desconformidades legais que se pretende corrigir) e, não, como resulta do requerimento inicial, de um conjunto de meses de um determinado ano de imposto”*, verificar-se-á que a *“inexistência de objecto sindicável em sede arbitral, obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da Requerida da instância”*

Também aqui não assistirá qualquer razão à Requerida.

Com efeito, é já claro desde o pedido de revisão oficiosa, para o Tribunal e para qualquer destinatário médio, que a Requerente almeja a anulação dos seus actos de autoliquidação de IVA relativos ao período compreendido entre Fevereiro e Dezembro do ano de 2010 e entre Janeiro e Abril do ano de 2011, actos esses que, de resto, são do conhecimento e estão na posse da Requerida⁹, e que tal pretensão se fundamenta no errado montante de imposto mencionado nas facturas que subjazem àquelas autoliquidações, fundando-se ainda, a presente acção arbitral, na alegada ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa daqueles actos de autoliquidação, por errada aplicação do prazo a que alude o n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA.

É, por isso, claro e perfeitamente definido o objecto da presente lide, que dele manifestamente não carece, devendo, por isso, improceder a segunda das excepções suscitadas pela Requerida.

*

iii. Da tempestividade

Admitindo já *“que o objecto mediato do pedido são, inquestionavelmente, os actos de autoliquidação”* identificados, entende então a Requerida *“que se mostra claramente ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação de actos de*

⁹ O que, para além do mais, convoca a aplicação do artigo 74.º/2 da LGT.

liquidação/autoliquidação em sede arbitral”, já que “tendo sido ultrapassado o prazo de impugnação directa do acto de autoliquidação de imposto (ou seja, do ato primário), a “tempestividade” do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do acto 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)”.

Assenta, o entendimento da Requerida em questão, na já supra-analisada perspectiva de que *“em sede de revisão oficiosa a Requerente apenas solicitou autorização para regularização de IVA, não tendo pugnado pela (i) legalidade de qualquer acto de autoliquidação”.*

Ora, como se denotou já, o pedido de revisão teve como objecto actos tributários, e tais actos foram, inquestionavelmente, os actos de autoliquidação de IVA sobre os quais incide, também, a presente acção arbitral.

Assim, existindo um meio de impugnação gracioso do acto de autoliquidação onde foi prolatada decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto (naquilo que constitui um acto de segundo grau), deverá, também esta excepção ser julgada improcedente.

*

iv. Da contradição de pedidos

Veicula ainda a Requerida na sua Resposta, o entendimento de que *“os pedidos formulados no pedido de pronúncia arbitral, ou seja, de anulação da autoliquidação e de condenação da Requerida ao reembolso do IVA liquidado em excesso nos anos de 2010 e 2011 são incompatíveis entre si”.*

Alega a Requerida que *“a reposição da verdade fiscal no caso concreto efectua-se mediante a emissão de novas facturas, as quais devem ser relevadas no campo 40 da declaração periódica da respectiva regularização – a efectuar em prazo – e nunca através da substituição ou anulação das declarações periódicas relativas ao período correspondente às facturas que se anularam, pelo que a solução nos autos nunca pode consistir na anulação das liquidações”.*

Sucedem que inexistem, e a Requerida não ensaia, sequer, tal demonstração, qualquer relação entre o entendimento veiculado, e a conclusão dele retirada.

Com efeito, se – e tal constitui matéria de direito a averiguar em sede de apreciação do mérito da causa – de facto o método de reposição da verdade fiscal for mediante a emissão de novas facturas, e se tal implica, ou não, a substituição ou anulação das declarações periódicas relativas ao período correspondente às facturas que se anularam, daí não decorrerá a ineptidão do requerimento inicial, mas, simplesmente, a improcedência dos pedidos, que não encerram, entre si, qualquer contradição.

Destarte, improcede também esta excepção arguida pela Requerida.

*

b. do fundo da causa

A situação em causa nos presentes autos, e que se apresenta a decisão por este Tribunal, é, nos seus contornos essenciais, de simples definição.

Com efeito, o que ocorre é que a Requerente, nos períodos entre Fevereiro de 2010 e Abril de 2011, liquidou em facturas que emitiu ao Município do ..., e recebeu deste, IVA que, na sua opinião, erradamente e em excesso, fez constar das suas correspondentes declarações periódicas e que, em tempo, entregou ao Estado.

Posteriormente, em 27/02/2014 a Requerente procedeu à emissão de notas de crédito a corrigir o enquadramento em IVA aplicado às operações acima referidas, anulando o IVA liquidado em excesso nas facturas inicialmente emitidas, no montante de €283.882,96, e tendo na sua posse o respectivo comprovativo da tomada de conhecimento dessa rectificação por parte do Município do... .

Na mesma data, apresentou um pedido de revisão oficiosa dos actos de autoliquidação consubstanciados nas referidas declarações periódicas, pedido esse que foi indeferido pela Requerida, porquanto entendeu que para corrigir a situação em causa, era necessário proceder à correcção das facturas nos termos dos artigos 29.º/7 e 78.º/1 do Código do IVA aplicável, dentro do prazo a que alude o n.º 3 deste último artigo.

Cumprir, então, da legalidade de tal decisão, bem como dos actos de autoliquidação da Requerente consubstanciados nas suas declarações periódicas dos períodos entre Fevereiro de 2010 e Abril de 2011.

*

Na sequência do que vem de se dizer, cumprirá, então, verificar se as autoliquidações em questão foram, ou não, efectuadas em desconformidade com a lei.

A este propósito, dispõe o artigo 27.º/1 do Código do IVA aplicável que “os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78.º, no prazo previsto no artigo 41.º, nos locais de cobrança legalmente autorizados”¹⁰, sendo que o montante do imposto exigível é apurado, pela dedução, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do mesmo Código, a efectuar sobre o imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram.

Para o efeito, e no que ao caso ora importa, os sujeitos passivos estão obrigados a “enviar mensalmente uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo” (artigo 29.º/1/c) do Código do IVA).

São estas declarações que, na medida em que das mesmas decorre uma obrigação de pagamento a título de imposto constituem actos de (auto)liquidação, estiveram em causa no pedido de revisão oficiosa e estão, presentemente, em causa.

Ora, salvo melhor opinião, o IVA incidente sobre as operações tributáveis que o sujeito passivo efectuou e que deverá constar de tais declarações, será o IVA que foi liquidado nas correspondentes facturas emitidas pelo sujeito passivo declarante, no cumprimento das obrigações legais consagradas nos artigos 36.º/5/d) e 37.º/1 do Código do IVA.

Tal entendimento impor-se-á, desde logo, face ao próprio Regime Comum do IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006), que dispõe expressamente (artigo 203.º) que “o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem

¹⁰ Sendo que, no presente caso, em que é obrigatória a emissão de factura, o imposto tornou-se exigível com a emissão daquela, nos termos do artigo 29.º/1/a) do Código do IVA.

esse imposto numa factura”, sendo que, nos termos do artigo 226.º daquela Directiva, a factura inclui, obrigatoriamente, a taxa do IVA aplicável¹¹.

Também – e como não podia deixar de ser – o ordenamento jurídico nacional aponta no mesmo sentido, dispondo, desde logo, o artigo 2.º/1/c) do Código do IVA, que são sujeitos passivos do imposto, “*as pessoas singulares ou colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA*”.

Daqui resulta, claramente, julga-se, a obrigação de entrega ao estado do IVA facturado, ainda que indevidamente, seja por que motivo for, incluindo, obviamente, quer a aplicação de uma taxa superior à devida, quer a sua menção indevida, que são as duas situações em causa no presente caso.

Por isso mesmo, dispõe o artigo 29.º/7 do mesmo Código que “*deve ainda ser emitida factura ou documento equivalente quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão*”, devendo aqui ter-se presente o artigo 219.º da Directiva supra-referida, que dispõe que “*é assimilado a factura qualquer documento ou mensagem que altere a factura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca*”.

Por fim, mas não menos relevante, o artigo 97.º/3 do Código do IVA dispõe que “*as liquidações só podem ser anuladas*”, na sequência de recurso hierárquico, reclamação e/ou **impugnação**, “*quando esteja provado que o imposto não foi incluído na factura ou documento equivalente passado ao adquirente nos termos do artigo 37.º*”.

Deste modo fica demonstrado, julga-se, que a autoliquidação efectuada pelos sujeitos passivos de IVA, na declaração apresentada nos termos do artigo 29.º/1/c) do Código do IVA, apenas poderá ser anulada, quer em sede de revisão oficiosa, quer em sede de impugnação, no que se refere ao apuramento do montante de imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram, se o imposto em causa não estiver contido em factura ou documento equivalente passado ao adquirente, e em vigor.

O que, de resto, bem se compreende, já que, a mecânica do imposto em questão assenta na essencialidade da factura, pelo que, desde logo, o(s) adquirente(s) dos serviços

¹¹ “Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente directiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes: (...) 9) A taxa do IVA aplicável”.

da Requerente, que detenham as facturas por esta emitidas, poderão, reunindo os requisitos que lei aplicável lhes imponha, deduzir o imposto contido nas mesmas.

Conclui-se, assim, que para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era necessário que as facturas emitidas pela Requerente (nas quais esta, confessadamente, incluiu 23% de IVA) fossem corrigidas, nos termos legais, para que, nuns casos, fosse eliminada a menção ao IVA, e, noutros, passasse a constar a taxa que a Requerente tem por correcta, bem como o correspondente montante de imposto, decorrente da aplicação desta taxa, ao valor tributável da operação.

Era necessário, por isso, que fosse seguido o procedimento estabelecido no artigo 78.º do Código do IVA, que dispõe, no seu n.º 1 que *“as disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a factura ou documento equivalente, o valor tributável de uma operação **ou o respectivo imposto** venham a sofrer rectificação por qualquer motivo”*.

Verificando-se tais requisitos, as autoliquidações poderão ser anuladas.

Não se verificando tais requisitos, inexistirá fundamento legal para a anulação das autoliquidações em questão, por estarem estas efectuadas em conformidade com as normas que a regulam.

Não obsta ao que vem de se concluir, a circunstância – que não se discute – de as operações em causa, face ao quadro legal (ao “bloco normativo”, nas palavras da Requerente) não serem tributáveis, ou serem-no a uma taxa inferior à facturada pela Requerente, de 23%.

Com efeito, daí resulta, não a ilegalidade das autoliquidações efectuadas pela Requerente nas declarações a que alude o artigo 29.º/1/c) do Código do IVA, mas das liquidações efectuadas pela própria Requerente nas facturas que emitiu, em cumprimento do disposto no artigo 37.º/1 do Código do IVA¹², liquidações essa cuja correcção se impunha à própria Requerente, nos termos acima expostos.

Assim, como se decidiu no Acórdão do TCA-Sul de 04-07-2000, proferido no processo 1525/98¹³:

¹² “A importância do imposto **liquidado** deve ser adicionada ao valor da factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços”.

¹³ Disponível em www.dgsi.pt.

- “1. A dívida de IVA de cada sujeito passivo é encontrada deduzindo da totalidade do imposto mencionado nas facturas processada aos seus clientes o imposto suportado nas facturas de aquisição de bens e serviços destinados à sua produção, tudo reportado a um certo período de tempo;
2. Se houver alteração do valor tributável dos bens ou serviços pode o sujeito passivo proceder à sua rectificação, sendo a mesma facultativa se o imposto mencionado na factura for superior, e obrigatória, se tal imposto for inferior;
3. Em caso de imposto mencionado na factura de montante superior ao devido, enquanto não for rectificado, é o mesmo devido, cabendo à AF fiscal a sua liquidação adicional, no caso de o sujeito passivo o não fizer”.

*

No caso, apura-se então que a Requerente procedeu à emissão de notas de crédito a corrigir o enquadramento em IVA aplicado às operações acima referidas, anulando o IVA liquidado em excesso nas facturas inicialmente emitidas, no montante de €283.882,96, e tendo na sua posse o respectivo comprovativo da tomada de conhecimento dessa rectificação por parte do Município do... .

Questiona, em primeiro lugar, a Requerida, em sede arbitral, que a Requerente tenha dado cumprimento ao disposto nos artigos 29.º/7 e 78.º/1 do Código do IVA aplicável, porquanto não juntou aos autos cópias das facturas corrigidas que terá emitido.

Ressalvado o respeito devido, entende-se não assistir, em tal matéria, razão à Requerida, na medida em que as disposições em causa devem ser interpretadas à luz do Direito Comunitário aplicável e, como se viu já, o artigo 219.º da Directiva IVA, dispõe que *“é assimilado a factura qualquer documento ou mensagem que altere a factura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca”*, o que é o caso, inquestionável, julga-se, das notas de crédito apresentadas pela Requerente.

Argumenta ainda a Requerida, nos presentes autos, que a regularização do imposto decorrente da rectificação das facturas em questão, deveria ocorrer na declaração do período em que se dá a rectificação, e não no período a que se reportam as facturas rectificadas, afirmando que *“a reposição da verdade fiscal no caso concreto efectua-se mediante a emissão de novas facturas, as quais devem ser relevadas no campo 40 da*

declaração periódica referente ao período em que foi efectuada a regularização, e nunca através da substituição ou anulação das declarações periódicas relativas ao período correspondente às facturas que se anularam”.

Também aqui se considera não assistir razão à Requerida.

Com efeito, e desde logo, aquela Autoridade louva tal posição no anexo V ao Ofício-Circulado n.º 30082/2005, de 17 de Novembro, da Direcção de Serviços do IVA, o qual não contém qualquer fundamentação.

Ora, devidamente interpretadas as normas aplicáveis ter-se-á de concluir em sentido oposto, ou seja, que a rectificação das facturas deverá ser repercutida na declaração periódica relativa ao período em que as mesmas foram emitidas, e não do período em que se deu a rectificação.

Na verdade, a rectificação não corresponde à realização de uma nova operação tributável, ou, sequer, a uma alteração daquela, mas, antes, à rectificação do valor tributável da mesma, ou do montante de imposto sobre ela incidente, constante da factura originariamente emitida¹⁴, pelo que se deverá repercutir na liquidação de imposto do período em que se foi emitida a factura corrigida, e não daquele em que se deu a correcção.

Aqui residirá, de resto, o fundamento para a limitação temporal de 2 anos, estatuída na norma do n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA.

Com efeito, e salvo melhor opinião, tal limitação estará directamente relacionada com o prazo geral de caducidade do direito à liquidação de tributos, fixado no artigo 45.º/1 da LGT, por um lado, e com o mecanismo do direito à dedução, intrínseco ao funcionamento do IVA, por outro. É que, correspondendo, por regra, a liquidação de imposto por um sujeito passivo daquele imposto, ao direito à dedução de outro sujeito passivo, a correcção para menos, por um sujeito passivo de imposto, no valor tributável de uma operação, ou do imposto devido por esta, corresponderá, por regra, a uma diminuição no correspondente direito à dedução de outro sujeito passivo.

Será esta circunstância que justificará a estatuição do prazo reduzido de 2 anos, para as rectificações em causa, já que, se assim não fosse, e o sujeito passivo pudesse

¹⁴ Embora possa não ser muito clara à primeira vista, a mesma poderá ser facilmente ilustrada: dar-se-á uma alteração da operação tributável quando, por exemplo, as partes, posteriormente à realização daquela, acordarem numa redução do preço; haverá uma alteração na factura, quando, por lapso, esta haja sido emitida com um preço diferente do que tinha sido acordado.

proceder àquelas rectificações no prazo de 4 anos, ocorrendo aquelas perto do fim deste prazo, a Requerida ficaria impossibilitada de fiscalizar e corrigir as repercussões da rectificação operada, na esfera jurídica da contraparte do sujeito passivo que efectuasse a correcção.

Assim sendo, como será, a limitação a dois anos da possibilidade de correcção apenas será compreensível, no quadro do entendimento que considere que a rectificação não corresponde à realização de uma nova operação tributável, ou a uma alteração nesta, mas, antes, à rectificação do valor da operação original, ou do montante de imposto incidente sobre a mesma, constantes da factura originariamente emitida, uma vez que, se assim não fosse, e a rectificação fosse considerada uma nova operação tributável, ou uma alteração naquela, não faria qualquer sentido limitar a possibilidade da rectificação a dois anos contados da operação subjacente à factura rectificada, já que sempre a Requerida disporia do prazo de 4 anos, contados da rectificação, para fiscalizar a corrigir o que entendesse.

Aliás, justamente por a rectificação se reportar ao período em que foi emitida a factura inexacta, é que só pode “*ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar*”¹⁵.

Conclui-se, deste modo, que as rectificações realizadas nos termos do n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA, se deverão repercutir na liquidação de imposto do período em que se foi emitida a factura corrigida, como ocorreu no caso *sub iudice*, e não daquele em que se deu a correcção.

*

Não obstante se considerar, como se vem de ver, que a Requerente procedeu à correcção das facturas que entendeu enfermarem de erro (por aplicação indevida da IVA, ou por aplicação de uma taxa superior à devida) e que as rectificações se devem repercutir nas autoliquidações dos períodos em que foram emitidas as facturas rectificadas (como aconteceu), julga-se que não serão as rectificações operadas pela Requerente (e em questão no presente processo) eficazes em sede de IVA, porquanto ocorreram para lá do prazo

¹⁵ Cfr. artigo 78.º/3 do Código do IVA.

consagrado no artigo 78.º/3 do Código do IVA, conforme se entendeu na decisão do pedido de revisão oficiosa.

Sustenta a Requerente que aquele prazo não será aplicável, *in casu*, porquanto, na sua opinião, “*é aplicável à situação em apreço a regra constante no n.º 1 do artigo 98.º do Código do IVA, que prevê que “quando por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78º da LGT”, podendo o IVA liquidado em excesso ser recuperado no prazo de 4 anos”*”.

Ora, ressalvado o respeito devido, julga-se que, ao contrário do que parece entender a Requerente, as normas do artigo 98.º/1 e 78.º/3 do Código do IVA não serão incompatíveis ou exclusivas uma da outra.

Com efeito, e na sequência de tudo quanto atrás se expôs, tem de se ter presente que uma coisa será a liquidação de imposto operada na factura emitida por um sujeito passivo, em que cobra o imposto ao adquirente do bem ou serviço, e outra será a autoliquidação efectuada na correspondente declaração periódica, onde fixa o imposto a entregar ao Estado.

Como se viu, também, a autoliquidação deverá estar em conformidade com o IVA efectivamente liquidado pelo sujeito passivo declarante na sua facturação (deduzido do IVA mencionado em facturas em que aquele conste como adquirente, e que seja dedutível). Daí que a ilegalidade daquela (autoliquidação), em prejuízo do sujeito passivo, para o que ora nos interessa, poderá decorrer de dois tipos de situação, a saber:

- da desconformidade entre a autoliquidação e o IVA efectivamente liquidado pelo sujeito passivo declarante na sua facturação, ou mencionado em facturas em que aquele conste como adquirente, e que seja dedutível;
- da rectificação, para menos, do IVA efectivamente liquidado pelo sujeito passivo declarante na sua facturação.

Em qualquer dos casos acima referidos, aplicar-se-á o disposto no artigo 98.º/1 do Código do IVA.

Todavia, no primeiro caso, a autoliquidação será desde logo ilegal, por não estar em conformidade com o IVA efectivamente liquidado pelo sujeito passivo declarante na sua facturação, ou mencionado em facturas em que aquele conste como adquirente, e que seja dedutível.

Já no segundo caso, a autoliquidação apenas se tornará ilegal, supervenientemente, em função das rectificações na facturação. E aqui é que entrará a norma do n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA, que não limita o prazo de revisão oficiosa dos actos de autoliquidação de IVA (questão regulada pelo artigo 98.º/1 do Código do IVA), nem sequer, como entendeu a Requerida na decisão do pedido de revisão oficiosa, estabelece um prazo especial para a regularização de erros na autoliquidação¹⁶, mas apenas restringe a eficácia, para efeitos daquele imposto, das rectificações de facturas em que foi liquidado imposto a mais¹⁷.

No caso concreto, os erros em que a Requerente assenta a sua pretensão deram-se nas liquidações integradas nas facturas por si emitidas ao Município do..., e não nas suas autoliquidações, que foram feitas em conformidade com o imposto por ela mencionado naquelas facturas, e, como tal, com a lei. Daí que a Requerente, confessadamente¹⁸, haja procedido à rectificação das facturas por si emitidas ao Município do..., justamente por ter consciência de que as autoliquidações por si levadas a cabo apenas seriam ilegais – e, como tal, susceptíveis de serem officiosamente revistas ou contenciosamente anuladas – se estivessem em desconformidade com o IVA liquidado na sua facturação.

Sucedem, todavia, que as rectificações encetadas pela Requerente deram-se para lá do prazo a que alude o artigo 78.º/3 do Código do IVA, e reportam-se a facturas onde terá sido liquidado imposto a mais.

Alega a Requerente que não será caso de aplicação de tal norma (do artigo 78.º/3 do Código do IVA), porquanto não estarão em causa facturas “*inexactas*”, como é pressuposto

¹⁶ Com efeito, a autoliquidação, enquanto estiver em conformidade com o facturado – para o que ora interessa – estará regular. Daí que se deva entender que o artigo 78.º/3 do Código do IVA não dispõe sobre a regularização da autoliquidação, mas da liquidação do imposto nas facturas. Será a rectificação destas, se legítima, que, subsequentemente, imporá a regularização da autoliquidação.

¹⁷ Assim, se as facturas forem alteradas dentro do prazo a que alude o artigo 78.º/3 do Código do IVA, nada obstará a que o pedido de revisão oficiosa seja apresentado dentro do prazo de 4 anos a que se reporta o artigo 98.º/1 do Código do IVA, deste modo se demonstrando que, ao contrário do que parece entender a Requerente, a aplicabilidade deste último artigo não implica a exclusão da aplicabilidade do primeiro. Daqui, de resto, é que decorre, também, o entendimento de que no pedido de revisão oficiosa se conheceu do mérito do pedido da Requerente, pressuposto da competência deste Tribunal, nos termos atrás decididos. Com efeito, se na decisão daquele pedido, se tivesse considerado que o mesmo tinha sido apresentado para lá do prazo do artigo 98.º/1 do Código do IVA, e 78.º/1 da LGT, estaria em causa um pressuposto procedimental, sem que houvesse conhecimento do mérito. Estando em causa o prazo do artigo 78.º/3 do Código do IVA, não é questionada a tempestividade do meio processual utilizado, mas antes (a eficácia do) direito da Requerente a corrigir as facturas por si incorrectamente emitidas.

¹⁸ Cfr. pontos 48. a 50. do Pedido, bem como pontos 38. a 40. e 107. a 113. das Alegações da Requerente.

daquela norma, decalcando, nesta matérias, argumentos constantes da decisão do processo arbitral 245/2013-T do CAAD, onde se escreveu que:

“Estando os requisitos a que as faturas devem observar expressamente previstos no referido artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, estamos perante uma situação de inexatidão da fatura quando um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado”.

Diverge-se, todavia e desde logo, deste entendimento, na medida em que se entende que se estará perante uma situação de inexactidão da factura, não só quando um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado (por exemplo, não haver menção à taxa de IVA aplicável ou ao imposto liquidado), bem como quando um de tais requisitos esteja incorrectamente observado (quando a taxa mencionada ou o imposto liquidado não sejam os correctos), como acontece nos autos.

Aliás, não se poderá perder de vista que o n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA se relaciona directamente com o n.º 1¹⁹, não havendo, por isso, dúvidas, de que a rectificação a que se alude no n.º 3, é a mesma a que alude o n.º 1, ou seja, respeitante ao “valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto”, que não só, por norma, nos casos de rectificação, não estará omissos (mas, simplesmente, incorrecto), bem como, nos casos em que estiverem omissos, da rectificação da factura (pelo menos no que diz respeito à omissão do imposto devido), nunca resultará o pagamento de imposto a menos²⁰, pelo que, no limite, a interpretação propugnada no aresto onde a Requerente se ancora redundaria numa (praticamente) total inutilização do regime dos artigos 78.º/1 e 3 do Código do IVA.

Daí que se considere, em suma, que se estará perante uma situação de inexactidão da factura (relevante para efeitos), passível de correcção, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 78.º Código do IVA, quando o valor tributável da operação, ou o respectivo imposto nela mencionados, não forem os correctos, face aos factos apurados e ao direito aplicável.

Por outro lado, como se viu já atrás, a própria Requerente – correctamente – apercebeu-se que para que fosse possível a correcção das autoliquidações por si efectuadas,

¹⁹ Com efeito, dispõe o n.º 1 que “as disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto venham a sofrer **retificação** por qualquer motivo”, e o n.º 3 que “nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a **rectificação** é obrigatória (...) [ou] facultativa”.

²⁰ Com efeito, se a factura estiver omissa quanto ao imposto devido, a rectificação consistente na respectiva menção, acarretará a obrigação de pagar o imposto mencionado.

era necessário que, previamente, fossem corrigidas as facturas por si emitidas, nos termos legais, para que, nuns casos, fosse eliminada a menção ao IVA, e, noutros, passasse a constar a **taxa** que a Requerente entende por correcta, bem como o correspondente **montante de imposto**, decorrente da aplicação desta taxa, ao valor tributável da operação, sendo certo que, quer uma, quer outro, constam expressamente, da alínea d) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA.

Mais se expende na referida decisão arbitral que:

“o enquadramento jurídico-tributário de uma operação não se encontra previsto em nenhum dos requisitos estipulados no artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA. Não obstante ser feita referência às taxas aplicáveis e ao montante de imposto devido, afigura-se que tal não abrange os erros de enquadramento legal. Efetivamente, o montante de imposto indicado nas faturas iniciais emitidas (objeto de alteração) estava em concordância com o enquadramento, em IVA, conferido pela Requerente às suas operações.

Estaremos perante situações de inexatidão das faturas, relativamente aos requisitos em apreço, quando, não obstante um correto enquadramento da operação, o sujeito passivo indica uma taxa de IVA incorreta ou o montante de imposto é incorretamente computado ou indicado na fatura.

Assim, a incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas não constitui uma inexatidão da fatura, pelo que é manifesto que não lhe pode ser aplicado o regime referido no artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA.

O erro no enquadramento jurídico-normativo em sede de IVA de uma operação não é uma inexatidão da fatura, nos termos referidos do artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA, porque consubstancia um erro de direito sobre o regime jurídico aplicável e não uma inexatidão no cumprimento dos requisitos formais previstos para as faturas.”.

Ressalvado o muito respeito devido pelo decidido, e na sequência do que se vem de expor, se é certo que o enquadramento jurídico-tributário de uma operação não se encontra expressamente previsto em nenhum dos requisitos estipulados no artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, menos certo não é que é a menção do montante de imposto devido e da taxa aplicável estão ali expressamente previstos, na alínea d), sendo – salvo melhor opinião – impossível apurar se, por uma determinada operação, é devido algum montante de

imposto, bem como qual a taxa a aplicável, sem proceder a um enquadramento jurídico-tributário – certo ou errado – da mesma operação.

Por outro lado, será incontornável que uma das causas normais – senão a principal – das inexactidões nas menções impostas pela al. d) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA será, justamente, o errado enquadramento jurídico tributário.

Assim, sendo correcta a ligação – decorrente do próprio texto da norma do artigo 78.º/1 do Código do IVA – entre as inexactidões passíveis de correcção nos termos daquele n.º 1 e do subsequente n.º 3, e o artigo 36.º/5 do Código do IVA, considera-se que o referido regime – dos n.ºs 1 e 3 do artigo 78.º - será aplicável às rectificações de inexactidões nas menções impostas por aquele n.º 5, independentemente da causa de tais inexactidões, ou seja, de estas serem devidas a um errado enquadramento do direito ou dos factos, a dolo de fraude, a negligência, inépcia, desleixo, ou qualquer outra causa ou motivação.

Não se vislumbra, efectivamente, qualquer fundamento material para distinguir, como se faz na decisão ora em análise, os casos em que “*o sujeito passivo indica uma taxa de IVA incorreta*”, intencionalmente, por estar errado no enquadramento que faz da operação, de todos os restantes casos em que tal ocorra, sem querer ou propositadamente. Com efeito, como se apontou já, julga-se que a limitação temporal consagrada no artigo 78.º/3 do Código do IVA tem subjacente a necessidade de assegurar à Requerida uma dilação suficiente para, dentro do prazo de caducidade dos tributos, proceder às fiscalizações e correcções que, em função das rectificações operadas, se tornem necessárias. Ora, a verdade é que tal necessidade se verifica precisamente com a mesma intensidade, quer a rectificação se dê porquanto o sujeito passivo procedeu, nas facturas que emitiu, a um errado enquadramento de direito da operação tributável em que interveio, quer aquela se dê por qualquer outro motivo, não se detectando, ao contrário do que alega a Requerente, qualquer injustiça (ainda menos, “manifesta”)²¹, na circunstância da Requerida poder efectuar correcções contra o contribuinte no prazo de 4 anos, e ao contribuinte apenas ser permitido acautelar correcções a seu favor num prazo inferior (2 anos), desde logo, porquanto as correcções que estarão limitadas a 2 anos, nos termos do artigo 78.º/3

²¹ E, conseqüentemente, nenhuma violação do artigo 266.º da CRP.

do Código do IVA, serão as correcções nas liquidações a terceiros²², realizadas pelo sujeito em facturas que emitiu, das quais resulte imposto a pagar a menos, e não nas autoliquidações de imposto a entregar por si ao Estado, e, depois, porquanto, como se viu, decorrendo da rectificação das facturas, nos termos do artigo 78.º/3, da qual resulte imposto a menos, a necessidade, por regra, de correcções a jusante²³, pelo menos²⁴, será de justiça que a Requerida disponha de um prazo razoável – e dois anos é-o – para assegurar que tais correcções se verificam²⁵.

Por outro lado, se os casos em que “o montante de imposto é incorretamente computado ou indicado na fatura” na sequência de erros materiais ou de cálculo, são passíveis de rectificação nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 78.º do Código do IVA, não esgotam tais situações o âmbito daquela espécie de rectificação, desde logo porquanto quando o legislador pretendeu que assim fosse, disse-o, como acontece no n.º 6 do mesmo artigo 78.º, onde se referiu, expressamente²⁶.

Entende-se, por isso, que “a incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas” pode, ou não, constituir uma inexactidão da factura, conforme esta esteja, ou não, de acordo com o que o direito devidamente interpretado, aplicado aos factos tal como se verificaram, impõe.

Deste modo, se, por exemplo, por “incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas” um sujeito passivo não deduz imposto, correctamente mencionado em facturas que possui (e que é dedutível), está-se perante um erro de direito da autoliquidação, sem que haja qualquer inexactidão das facturas²⁷.

²² Com efeito, não se poderá perder de vista que, economicamente, a correcção pretendida pela Requerente, será, na sua óptica, neutra. Com efeito, a Requerente entregou ao Estado o imposto que cobrou ao Município do..., daí não tendo, tanto quanto resulta do processo, qualquer prejuízo patrimonial para aquela. A regularização pretendida, acarretaria a obrigação da Requerente devolver ao Município do ...os montantes de imposto indevidamente facturados, e, para aquele Município, a obrigação de corrigir as deduções efectuadas, nos termos do artigo 78.º/4 do Código do IVA. Ou seja: o sujeito passivo sujeito à limitação de 2 anos consagrada no artigo 78.º/3 do Código do IVA não será, por regra, como acontece no caso, prejudicado com a facturação inexacta.

²³ Desde logo as prescritas pelo artigo 78.º/4 do Código do IVA.

²⁴ Já que, em determinados casos, a redução do valor de IVA poderá implicar, por exemplo, correcções a nível de IRC.

²⁵ Tratar-se-á, assim, de uma daquelas situações necessárias a evitar a fraude e evasão fiscais, próprias do regime do imposto em causa.

²⁶ “A correcção de erros materiais ou de cálculo”

²⁷ Foram esses os casos em apreciação, por exemplo, nos processos arbitrais 185-2014T, 277-2014-T e 56-2015-T.

Por outro lado, se “a incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas” leva a que as facturas não tenham sido emitidas nos termos em que, face à lei e aos factos, o deveriam ter sido, então as mesmas serão inexactas e, como tal, carentes de retificação.

Assim, se, aqui como ali, “o montante de imposto indicado nas faturas iniciais emitidas (objeto de alteração) estava em concordância com o enquadramento, em IVA, conferido pela Requerente às suas operações”, o certo é que “o montante de imposto indicado nas faturas iniciais emitidas” não estará, afinal, conforme àquilo que a Requerente, agora, considera ser a correcta interpretação do direito e dos factos, e face à qual tais facturas serão, então, inexactas, tanto agora, como à data em que foram emitidas.

Ou seja, se a interpretação do direito e dos factos ora sustentada pela Requerente é correcta, tanto o será agora, como o era quando as facturas foram emitidas, pelo que, nesse caso, as facturas serão objectivamente inexactas, tanto agora como no momento em que foram emitidas, não se vislumbrando como possa ser legítimo aferir a regularidade da factura, em função do que, em cada momento seja a apreciação do quadro factual e jurídico subjacente, efectuada pelo seu emitente.

Não se ratifica, assim, a afirmação da Requerente, segundo a qual o preço e o montante do imposto devido, indicados nas mencionadas facturas, estavam correctos “*tendo em consideração o enquadramento em IVA dado, na altura, pela A..., às referidas operações*”.

Com efeito, a consideração deste entendimento subjectivo da Requerente carecerá de apoio na lei, já que nada no regime legal em causa – salvo melhor opinião – permite sustentar que a correcção da facturas se deva aferir em função do que seja a percepção subjectiva – seja dos factos seja do quadro legal aplicável – do respectivo emitente.

Entende-se assim, e em suma, que a regularidade da factura se deverá aferir objectivamente, em função do que seja o direito em concreto aplicável aos factos tal como ocorreram, pelo que, na perspectiva em que a Requerente sustenta a sua pretensão, as facturas em causa no presente processo se deverão reputar como inexactas.

Mais se escreveu ainda, no aresto já citado, que:

“no caso concreto estamos perante um “erro no enquadramento das operações” ou “erro de direito”. Com efeito, a Requerente vinha a conferir às operações identificadas nos

subpontos i) a iii) da alínea g) dos factos provados um determinado enquadramento em IVA, tendo procedido a uma alteração do mesmo.

Neste âmbito, a Requerente emitiu notas de crédito a anular as faturas iniciais e emitiu novas faturas (cfr. al. 1) dos factos provados).

Assim, importa aferir se o referido erro de enquadramento ou “erro de direito” é um requisito que conduza a que uma retificação seja suscetível de qualificar a fatura enquanto “inexata”.

Neste âmbito, não se afigura que o enquadramento da operação realizada seja enquadrável no conceito de “fatura inexata” previsto no artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA.”.

Ora, uma vez mais, afigura-se que a leitura a fazer do regime legal aplicável será distinta do ali efectuado.

Com efeito, face ao teor das normas dos n.ºs 1 e 3 do artigo 78.º do Código do IVA, afigura-se que sempre que uma factura careça de rectificação ao valor tributável ou ao montante do imposto nela mencionados, a mesma será, para efeitos do referido artigo 78.º/3 do Código do IVA, inexacta, independentemente, como se viu já, das motivações subjectivas de tal inexactidão²⁸.

Não obsta ao que vem de se dizer a redacção do artigo 29.º/7 do Código do IVA, segundo o qual, “deve ainda ser emitida factura ou documento equivalente quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão” já que “o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente” podem, nos termos do Código do IVA, ser alterados por outros motivos que não a inexactidão da factura, nos termos acima entendidos, nos casos, por exemplo, a que alude o n.º 2 do artigo 78.º daquele Código.

Por todo o exposto, considera-se que tratando-se de uma rectificação para menos do valor do imposto respeitante às operações tributáveis operadas pela Requerente, a rectificação das facturas deveria ser sido efectuada no prazo de 2 anos, conforme decorre do n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA.

Não o tendo sido, cumpre apurar quais as consequências do excesso de tal prazo.

²⁸ Ou seja, de a errada menção do valor tributável ou do montante do imposto na factura ter sido involuntária ou deliberada, e, neste caso, de se ter devido a erro no enquadramento legal da operação, ou a qualquer outra motivação subjectiva do sujeito passivo emitente.

Tais consequências não se reflectirão, desde logo, na tempestividade do pedido de revisão oficiosa do acto tributário, matéria que, como se viu já, é exclusivamente regulada pelos artigos 98.º/1 do Código do IVA e 78.º/1 da LGT.

Também não decorrerá da violação da limitação temporal em apreço, julga-se, a ilegalidade/invalidade da rectificação operada pela Requerente.

Efectivamente, a relevância das facturas não se esgota a nível fiscal e, dentro desta área, ao âmbito do IVA.

Daí que estando em causa a violação de uma norma própria deste imposto, relativa a regularizações, a consequência de tal violação deverá circunscrever-se ao âmbito da regulação em questão. Por isso, considera-se que as facturas em que haja imposto liquidado a mais, rectificadas para lá do prazo estatuído no n.º 3 do artigo 78.º, serão válidas e juridicamente relevantes, excepto no que respeita às regularizações, para menos, em sede de IVA, matéria em que não serão susceptíveis de produzir quaisquer efeitos (serão, para estes efeitos, ineficazes).

Por isso, tendo as rectificações operadas pela Requerente na sua facturação, em questão no presente processo, sido efectuadas para lá do prazo fixado no artigo 78.º/3 do Código do IVA, não serão as mesmas susceptíveis de produzir efeitos no que respeita às pretendidas regularizações para menos em sede de IVA.

Assim sendo, não padecerão as autoliquidações da Requerente objecto do presente processo de qualquer ilegalidade, na medida em que estão de acordo com a sua facturação, tal como esta releva para efeitos do tributo em causa, pelo que se deverão as mesmas reputar como conformes às normas que disciplinam a autoliquidação, atrás analisadas, não se verificando, ao contrário do que alega a Requerente, e pressuposto pelo artigo 98.º/1 do Código do IVA, que na autoliquidação tenha sido liquidado imposto superior ao devido²⁹, sendo a sua anulação proibida nos termos do n.º 3 do artigo 97.º do Código do IVA.

Não será caso, igualmente, de aplicação do artigo 98.º/2 do Código do IVA, também invocado pela Requerente, na medida em que não está em causa – manifestamente – uma situação de direito à dedução, nem de reembolso de imposto entregue em excesso.

²⁹ Com efeito, estando a autoliquidação em conformidade com a facturação juridicamente relevante para o efeito, o imposto nela apurado terá de se haver como correcto. Onde, porventura, terá sido liquidado imposto superior ao devido, terá sido nas facturas emitidas pela Requerente ao Município doTodavia a rectificação destas, como se viu, à data em que ocorreu, não era já susceptível de ter relevância para efeitos de regularizações de IVA.

Com efeito, tendo a Requerente entregue ao Estado o imposto que facturou (que consta da sua facturação juridicamente relevante para o efeito), terá entregue, justamente, o imposto devido, e não em excesso.

Não se acolhe, tampouco, a argumentação da Requerente, segundo a qual *“em bom rigor, o pedido de revisão oficiosa submetido pela Requerente não consubstancia uma correção de faturas inexatas mas sim, e diversamente, um pedido de revisão oficiosa apresentado com vista à correção de um erro no enquadramento das operações (i.e., reiterar-se, um “erro de direito”)*”, que, em si, e salvo o devido respeito, encerra vários equívocos subjacentes à pretensão formulada.

Assim, e desde logo, é certo que *“o pedido de revisão oficiosa submetido pela Requerente não consubstancia uma correção de faturas inexatas”*, nem o poderia consubstanciar, uma vez que o pedido de revisão oficiosa, como se disse já, tem como objecto actos tributários, pelo que, no caso teve como objecto, as autoliquidações incorporadas nas declarações periódicas de IVA da Requerente, para os períodos em causa.

Pela mesma razão, todavia, não se trata aquele pedido de *“um pedido de revisão oficiosa apresentado com vista à correção de um erro no enquadramento das operações”*, uma vez que o *“erro no enquadramento das operações”* (o tal, *“erro de direito”*) em questão não se deu nas autoliquidações objecto do pedido de revisão oficiosa, mas nas liquidações efectuadas pela Requerente ao Município do..., nas facturas que oportunamente lhe emitiu.

A *“correção de faturas inexatas”*, é, então, no caso, um requisito da ilegalidade das autoliquidações em questão. Ou seja: estas (as autoliquidações), como se viu, serão legais se estiverem em conformidade com a facturação juridicamente relevante, e serão ilegais se não o estiverem.

Tendo sido a rectificação das facturas inexatas efectuada para lá do prazo consagrado no artigo 78.º/3 do Código do IVA, não serão atendíveis para efeitos de regularização de imposto nelas liquidado a mais, pelo que, para efeitos da legalidade das correspondentes autoliquidações de imposto a entregar ao Estado, relevarão, unicamente, nos termos das normas atrás indicadas, as facturas originais.

Não procederá, também, a alegação da Requerente, com base no *“n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA (...) conjugado com o disposto no n.º 1 do artigo 98.º do mesmo*

Código”, segundo a qual “*o regime previsto naquele inciso legal permite a correção de faturas inexatas no prazo de 2 anos, sem que, para tal, seja necessária a sua apreciação prévia por parte da Autoridade Tributária (...) mantendo-se, contudo, a possibilidade de, quando o imposto a corrigir tenha sido pago há mais de 2 anos, ser solicitada, pelo sujeito passivo, a respetiva revisão oficiosa à Autoridade Tributária*”³⁰, dado que se estará aqui, uma vez mais e ressalvado o respeito devido, perante uma confusão do âmbito das normas implicadas.

Com efeito, reitera-se que o artigo 78.º/3 tem como objecto as facturas onde o sujeito passivo liquidou, a mais, imposto a terceiros, e que enfermam de inexactidão no valor tributável da operação ou no respetivo imposto, enquanto que o artigo 98.º/1, para o que ora releva, se reporta à revisão de actos tributários em que é o próprio sujeito passivo o devedor de imposto e que, no caso, correspondem às autoliquidações de IVA.

Deste modo, e por todo o exposto, deverá improceder totalmente o pedido arbitral formulado.

*

De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Nestes termos, no caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a totalidade da responsabilidade por custas arbitrais à Requerente.

³⁰ Afirmação essa contraditória, de resto, com outra, já atrás analisada, segundo a qual “*em bom rigor, o pedido de revisão oficiosa submetido pela Requerente não consubstancia uma correção de faturas inexatas*”.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Absolver a Requerida do pedido;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €283.882,96, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €5.202,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi considerado totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Janeiro de 2016

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Sílvia Oliveira)

O Árbitro Vogal

(António Nunes dos Reis)