

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 252/2017-T**

**Tema: IVA – Caducidade do direito de dedução.**

## **Decisão Arbitral**

A Árbitro Dra. Filipa Barros (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 27 de Junho de 2017, acorda no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

O Município A... pessoa colectiva de direito público n.º..., com sede na ..., ...-..., ..., adiante “Requerente”, vem, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por “RJAT”<sup>1</sup>, requerer a constituição do Tribunal Arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulação das liquidações adicionais de IVA, emitidas em 2017, reportadas aos exercícios de 2013 a 2015, totalizando o valor de € 38.168,59, seguidamente identificadas:

- a) Nota de liquidação adicional n.º...;
- b) Nota de liquidação adicional n.º...; e
- c) Nota de liquidação adicional n.º....

Para fundamentar o seu pedido, considera o Requerente, em síntese, que as liquidações adicionais de IVA ora impugnadas fundamentam-se na alegada impossibilidade de os sujeitos passivos deduzirem imposto num período posterior ao da receção e contabilização das faturas, com base na interpretação que a AT preconiza do disposto no n.º 2 do artigo 22.º do Código do IVA.

Ora, o Requerente não se pode conformar com as correções propostas para os exercícios de 2013 a 2015, pois considera ter direito a deduzir o imposto em discussão nos autos.

Refere que o Município realiza um conjunto de operações que não se encontram enquadradas no âmbito do exercício dos seus poderes de autoridade, estando por isso, sujeitas a IVA, nos termos gerais do Código deste imposto.

No decurso dos anos de 2013, 2014 e 2015 o Município apenas deduziu o imposto incorrido, com base na aplicação do método da afetação real, na aquisição de determinados recursos diretamente relacionados com a distribuição de água aos munícipes, atividade esta que se encontra sujeita a IVA.

Assim, em 2016, no âmbito de uma revisão de procedimentos, o Requerente verificou que limitou indevidamente o exercício do direito à dedução do IVA incorrido, tendo assim, suportado imposto, que de acordo com as regras do Código do IVA seria recuperável. Em concreto, verificou que suportou IVA em excesso na aquisição de recursos comuns (recursos utilizados simultaneamente, quer na atividade tributada quer na atividade não tributada, cujo IVA seria recuperável pelo método do prorata ou com base em critérios objectivos) bem como determinados recursos afetos integralmente à realização de operações tributadas (cujo IVA seria recuperável na totalidade).

Neste sentido, o Requerente incorreu num erro de qualificação das operações realizadas (erro de direito), tendo, no ano de 2016, procedido à correção do cálculo do IVA dedutível, submetendo declarações de substituição, dentro do prazo legal previsto para o efeito, com base no disposto nos artigos 22.º e 98.º do Código do IVA.

Apoiada na jurisprudência do TJUE e do CAAD, o Requerente entende que os sujeitos passivos têm a legitimidade e o direito de proceder a alterações retroativas dos métodos de dedução, corrigindo erros de direito, não sendo aplicável o artigo 78.º do Código do IVA, mas a disciplina constante do n.º 2 do artigo 98.º do mesmo Código, que expressamente diz ser aplicável “*sem prejuízo de disposições especiais*” que, neste caso, se conclui não existirem.

Defende ainda que o artigo 23.º do Código do IVA prevê que os sujeitos passivos possam optar pelo método segundo o qual pretendam efetuar a dedução do IVA

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

incorrido, no entanto, contrariando a tese da AT, o artigo em causa não refere que o sujeito passivo não possa rever essa opção, pois tal implicaria a impossibilidade de entrega de uma declaração de substituição para corrigir erros de direito cometidos, o que violaria o princípio da neutralidade fiscal.

O Requerente conclui referindo que os sujeitos passivos podem exercer o direito à dedução em qualquer período posterior ao da receção (e respectiva contabilização) das faturas, tendo naturalmente que o fazer no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, ou seja, no prazo de 4 anos.

No dia 26 de abril de 2017, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

O Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi designado árbitro do Tribunal Arbitral Singular a signatária, que comunicou, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 27 de Junho de 2017, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Para tanto, invoca, em síntese, que o Requerente optou livremente pelo método de dedução de afetação real nos anos de 2013, 2014 e 2015, e que apenas em 2016 decide entregar declarações periódicas as quais vêm contrariar a opção por si feita anteriormente, causando inevitavelmente, perplexidade com a sua atuação.

Assim, resulta da leitura conjugada das normas constantes dos artigos 22.º e 78.º do Código do IVA, que existe uma limitação temporal para o exercício do direito à dedução devendo este ser exercido na declaração do período posterior àquele em que se verificou a receção das faturas, sendo excepcionalmente admitida a dedução em momento posterior, nomeadamente em caso de retificação de faturas ou para a correção de erros materiais ou de cálculo, mas sempre dentro do limite de dois anos.

Ora, constatou-se da factualidade resultante do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) e da pretensão deduzida no pedido de pronúncia arbitral que o pedido do Requerente não tem apoio nem no artigo 22.º e 23.º do Código do IVA, nem no artigo 78.º n.º 6 do mesmo Código, pois não se está perante a correção de erros materiais ou de cálculo de registo, de resto, como concordam Requerente e Requerida.

Por conseguinte, e fazendo referência ao Parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 41/2013 de 04/10/2013, defende que o direito à dedução deve ser exercido no período de receção das faturas, tal como decorre do n.º 2 do artigo 22.º do Código do IVA e a opção, (ou por maioria de razão a alteração da opção) por um método de cálculo deve ser efetuada nos termos previstos no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, isto é, na declaração referente ao último período do ano em causa. Após esse momento, a lei apenas permite que sejam efetuadas alterações nas situações previstas no artigo 78.º do Código do IVA, sendo consensual que a situação em discussão não tem enquadramento neste preceito legal.

A Requerida conclui pela impossibilidade de aplicação do prazo de 4 para o exercício da opção entre métodos de dedução, defendendo a improcedência dos vícios assacados à atuação administrativa.

A 25 de Setembro de 2017 atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, e não havendo oposição das partes, ao abrigo do disposto nos artigos 16.º alínea c), 19.º e 29.º n.º 2 do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

Foram apresentadas alegações escritas pelo Requerente, seguidas das alegações da Requerida.

Nas alegações apresentadas as partes reiteraram no essencial as posições defendidas nos respetivos articulados.

## **II. SANEAMENTO DO PROCESSO**

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, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### **1. Factos dados como provados**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos no âmbito do processo administrativo, no pedido de pronúncia arbitral, e na resposta apresentada pela AT, nos termos seguidamente indicados.

- 1) O Requerente é uma pessoa coletiva de direito público local, cuja atividade consiste na prossecução das suas atribuições municipais nas mais diversas áreas;
- 2) O Requerente encontra-se enquadrado, em sede de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral;
- 3) Na prossecução das suas atribuições, o 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), as quais são excluídas da sujeição a IVA,

em virtude de o Requerente não atuar na qualidade de sujeito passivo de imposto, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA.

- 4) Simultaneamente, o Requerente realiza um conjunto de operações, quer sejam transmissões de bens, quer sejam prestações de serviços que não se encontram enquadradas no âmbito dos seus poderes de autoridade, estando, por isso, sujeitas a IVA nos termos gerais do Código deste imposto;
- 5) No âmbito do exercício das suas atribuições o Requerente realiza tanto operações tributadas em IVA (e.g. distribuição de água aos municípios) como operações isentas deste imposto;
- 6) No decurso dos anos de 2013, 2014 e 2015, o Requerente apenas deduziu o imposto incorrido, com base na aplicação do método da afectação real, na aquisição de determinados recursos diretamente relacionados com a distribuição de água aos municípios;
- 7) Em 2016, no âmbito de uma revisão de procedimentos, o Requerente verificou que limitou indevidamente o exercício do direito à dedução do IVA incorrido, tendo, assim, suportado imposto que, de acordo com as regras do Código do IVA, seria recuperável nas seguintes vertentes:
  - a) IVA incorrido na aquisição de recursos comuns (i.e. recursos utilizados, simultaneamente, quer na atividade tributada quer não tributada);
  - b) Em determinados recursos afetos integralmente à realização de operações tributadas;
- 8) Para efeitos da dedução do IVA incorrido nas duas vertentes mencionadas nas alíneas a) e b) do ponto 7, o Requerente submeteu, no dia 12 de fevereiro de 2016, duas declarações de substituição relativas ao 4.º trimestre de 2013 e ao 4.º trimestre de 2014, apurando um crédito de IVA no valor de € 8.235,15 e de €14.968,87;
- 9) Para efeitos da dedução do IVA incorrido nas duas vertentes mencionadas nas alíneas a) e b) do ponto 7, no dia 23 de Maio de 2016, o Requerente apresentou uma declaração de substituição relativa ao 4.º trimestre de 2015, apurando um crédito de IVA de €20.367,02;

- 10) Para efeitos da dedução referida nos pontos anteriores, o Requerente teve em consideração o prazo limite de 4 (quatro) anos para a recuperação do IVA previsto nos termos n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA;
- 11) Na sequência de um pedido de reembolso solicitado na declaração periódica referente ao período 201606T, o Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção interna que incidiu sobre os anos de 2013 a 2015, tendo por objecto a verificação da legitimidade dos créditos de IVA constantes do pedido de reembolso;
- 12) Os procedimentos inspetivos foram abertos com as ordens de serviço n.º OI2016..., OI2016... e OI2016..., levadas a cabo pelos serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ...;
- 13) Na sequência dos procedimentos inspetivos, o Requerente foi notificado, através dos ofícios n.ºs..., ... e ... de 10 de novembro de 2016, dos Projetos de Correções dos Relatórios de Inspeção para os anos 2013, 2014 e 2015;
- 14) O Requerente exerceu o respectivo direito de audição, tendo a AT anulado parcialmente as correções propostas;
- 15) Em 30 de dezembro de 2016, o Requerente foi notificado através dos ofícios n.ºs ..., ... e ..., dos relatórios finais de Inspeção Tributária onde foram efetuadas correções aritméticas no valor de € 8.235,15, €12.318,72 e € 17.609,72 para os anos de 2013, 2014, e 2015, respetivamente;
- 16) Nos termos dos RIT, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido, os valores espelhados nas declarações periódicas e registados na contabilidade do Requerente traduziram de forma adequada os montantes liquidados e por si deduzidos, exceto quanto aos valores declarados nas declarações periódicas de substituição dos períodos 1312T, 1412T e 1512T;
- 17) Consta designadamente da fundamentação do RIT que *“a dedução do imposto pressupõe o registo contabilístico do documento de suporte, que nos termos do artigo 48.º n.º 1 do CIVA deve efectuar-se, o mais tardar, até à data limite para o envio da DP (dentro do prazo) se atentarmos no artigo 22.º n.º 2 do CIVA, a dedução deve efectuar-se no período ou no período seguinte àquele em que se verificou a recepção do documento que lhe deu origem e sempre tendo por base os*

*registos contabilísticos. Não sendo possível a alteração retroactiva do método de cálculo do direito à dedução inicial, nem proceder a correcções de cálculo da dedução definitiva, conforme previsto no artigo 23.º do CIVA, n.º 6, que a seguir se transcreve: “6 – A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efectuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados para a aplicação do método da afectação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.*

*Também e ainda que o artigo 23.º n.º 6 do CIVA o permitisse, apenas seriam aceitáveis correcções às deduções efectuadas, após aquele momento, se tivessem carácter de regularizações e essas se encontrassem tipificadas no artigo 78.º do CIVA. (...)*

E prossegue o RIT transcrevendo o Ofício Circulado n.º 30082/2005, de 17 de Novembro:

*“Nesse sentido os mecanismos previstos no art. 71.º (actualmente artigo 78.º) não poderão ser utilizados noutras situações nomeadamente:*

- Alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos;*
- Apuramento de prorata;*
- Regularizações de IVA sobre imóveis e outros bens do activo imobilizado ou relativas à afectação de imóveis a fins distintos daqueles a que se destinam.*

*Estas situações deverão ser regularizadas ao abrigo dos art.º 23.º, 24.º, 24A e 25.º do CIVA consoante o caso. De igual modo, não são aplicáveis os mecanismos previstos no artigo 71.º (actualmente 78.º) nos casos do exercício do direito à dedução do imposto mencionado em documentos ainda não registados, o qual deve ser efectuado nos termos do artigo 22.º, desde que dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 91, todos do CIVA”. (...)*

*Decorre do que antecede não existir suporte legal que permita ser autorizada uma alteração retroactiva do método de cálculo do direito à dedução inicial referente*

*aos bens e serviços de utilização mista, com fundamento no artigo 71.º n.ºs 6 e 7 do Código do IVA, na redacção em vigor em 2004, já que esta escolha, como demonstrado anteriormente, só pode ser feita para cada aquisição de bens ou serviços no momento em que se constitui o direito à dedução nas condições previstas no n.º 1 do artigo 20.º n.º 1 do artigo 22.º e no artigo 23.º do Código do IVA.*

*Deve também assinalar-se que no quadro legal em vigor resulta também inequívoco não ser possível proceder a alterações retroactivas do método de cálculo do direito à dedução inicial dos bens e serviços de utilização comum em actividades isentas e tributadas, nem proceder a correcções ao cálculo da percentagem de dedução definitiva apurada em determinado ano com fundamento no artigo 78.º do Código do IVA, porquanto tais correcções não se subsumem nas disposições dele constantes.”*

- 18) Subsequente, o Requerente foi notificado das liquidações adicionais de IVA n.º..., ... e ..., no valor global de € 38.163,59, relativas, respetivamente aos períodos 1312T, 1412T e 1512T;
- 19) Em 7 de Abril de 2017, o Requerente deduziu o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo (cfr. requerimento electrónico ao CAAD).

## **2. Factos não provados**

Não se constataram factos com relevo para a apreciação da matéria que não se tenham provado.

## **3. Motivação**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º,

n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7 do CPPT, a prova documental, as afirmações do Requerente que não foram questionadas pela AT e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## **4. Matéria de Direito**

### **4.1 Da questão a apreciar**

O Requerente, tal como se referiu, é uma pessoa coletiva de direito público que no âmbito da prossecução das suas atribuições realiza um vasto conjunto de operações inseridas nos seus poderes de autoridade, que se encontram excluídas da sujeição a IVA, em virtude de não atuar na qualidade de sujeito passivo do imposto, ao abrigo do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA.

No entanto, em paralelo, o Requerente realiza um conjunto de operações quer sejam transmissões de bens quer sejam prestações de serviços, fora do uso do “*ius imperii*”, ou seja, dos poderes de autoridade, que se encontram sujeitas a IVA, nos termos gerais, donde resulta que algumas destas operações são tributadas em sede de IVA, enquanto outras estão deste imposto isentas.

Durante os anos de 2013, 2014 e 2015, o Requerente utilizava apenas o método da afectação real na aquisição de determinados recursos diretamente relacionados com a atividade integralmente tributada. Tendo verificado que limitou indevidamente o seu direito à dedução do IVA durante o referido período, designadamente ao nível da aquisição de recursos comuns - cujo o IVA poderia ser recuperável pelo método do prorata ou com

base em critérios objectivos -, bem como em determinados recursos afectos integralmente à realização de operações tributadas – cujo IVA poderia ser recuperável na totalidade - o Requerente efetuou deduções suplementares de imposto, por entender que tal lhe era permitido nos termos do Código do IVA.

No entanto, a AT, de acordo com a fundamentação vertida no RIT entendeu, em síntese, que a situação em causa não configura a correção de erros materiais ou de cálculo, prevista no artigo no artigo 78.º n.º 6 do Código do IVA, mas antes uma alteração retroativa do método de dedução sem qualquer cabimento legal. Com efeito, no entender da AT, os sujeitos passivos não gozam de plena liberdade na determinação do momento do exercício do seu direito à dedução, uma vez que, o n.º 2 do artigo 98º do Código do IVA, invocado pelo Requerente, estabelece apenas o limite até ao qual pode ser exercido o direito à dedução, não permitindo ao sujeito passivo a liberdade de determinar o momento do exercício desse direito.

Em 2016, o Requerente entendeu que tinha direito a deduzir o IVA incorrido na sua atividade tributada, como também o IVA incorrido na aquisição de recursos comuns, utilizando simultaneamente os métodos do prorata e da afectação real (e não apenas a afectação real aplicável nos recursos diretamente relacionados com a distribuição de água aos munícipes) pelo que, em 12 de fevereiro de 2016 apresentou duas declarações de substituição relativas ao 4.º trimestre se 2013 e ao 4.º trimestre de 2014, e no dia 23 de Maio de 2016, apresentou uma declaração de substituição relativa ao 4.º trimestre de 2015.

Assim, a AT entendeu que o prazo de quatro anos estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA não tem aplicação à situação em apreço, uma vez que, esta norma regulamenta o prazo durante o qual os sujeitos passivos poderão, no limite, exercer o direito à dedução, devendo entrar em linha de conta com os prazos especiais previstos no artigo 22.º do mesmo diploma, e a opção “*ou por maioria de razão, a alteração da opção) por um método de cálculo deve ser efetuada nos termos previstos no artigo 23.º do CIVA*”. Defende a AT que o prazo do n.º 2 do art.º 98 do Código IVA apenas tem aplicação nos casos de registo contabilístico para lá dos prazos consignados no artigo 22.º do Código do IVA, mas dentro do prazo de quatro anos a contar do nascimento o direito a dedução, e que, no caso dos autos “*o sujeito passivo pretende deduzir mais imposto do que aquele que*

*anteriormente autoliquidou com base nos mesmos registos contabilísticos, por meio da utilização de um diferente critério de imputação”, o que não pode proceder.*

Finalmente, a AT invoca em abono da sua tese o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18-05-2011, proferido no processo n.º 0966/10 de 18 de Maio de 2011 e o Acórdão proferido pelo TJUE no caso Ecotrade SpA (Acórdão de 8 de Maio de 2008, processos apensos C-95/07 e C-96/07).

Nestes termos, a questão a apreciar consiste em saber se é correta a posição assumida pelo Requerente que sustenta a possibilidade de poder, durante um período de 4 anos, exercer o direito à dedução com base no disposto nos artigos 22.º n.º 2 e 23º do Código do IVA, tendo presente o estatuído no nº 2 do artigo 98º do mesmo diploma legal.

#### **4.2. Da jurisprudência sobre o caso em apreciação**

Para sustentar a sua posição relativamente ao funcionamento dos prazos de caducidade para o exercício do direito à dedução do imposto incorrido pelos sujeitos passivos, a AT invocou a jurisprudência constante do Acórdão do STA proferido no processo n.º 0966/10 de 18 de Maio de 2011, assim como a jurisprudência do TJUE proferida no caso Ecotrade SpA.

No que toca à jurisprudência constante do Acórdão do STA no processo n.º 0966/10 importa começar por referir que embora o Acórdão seja de 2011, fez-se nele aplicação do regime do IVA vigente em 2003, como aí expressamente se refere.

Ora, o regime vigente em 2003 era substancialmente diferente do posterior a 01-01-2004, no que concerne à possibilidade de exercício do direito à dedução, em face da alteração introduzida pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, no artigo 22.º, n.º 2, do Código IVA.

Na verdade, na redação vigente até esta alteração legislativa, o artigo 22.º, n.º 2, do Código do IVA, estabelecia que *“Sem prejuízo da possibilidade de correcção prevista no artigo 71.º, a dedução deverá ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de*

*IVA que fizer parte das declarações de importação*” (redação do Decreto-Lei n.º 166/94, de 9 de Junho).

À face desta redação, não havia qualquer suporte legal para afirmar que, fora dos casos previstos em normas especiais, o sujeito passivo de IVA pudesse exercer o direito à dedução em declarações de períodos posteriores, como se entendeu no acórdão do STA de 18 de Maio de 2011, proferido no processo n.º 0966/10, que fez aplicação da legislação vigente em 2003.

Na redação dada àquele n.º 2 do artigo 22.º pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro), passou a estabelecer-se o seguinte: “*Sem prejuízo do disposto no artigo 71.º, a dedução deverá ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação*”.

A enorme diferença está na possibilidade de dedução do IVA não só na declaração do período de recepção dos documentos, mas também em declaração de período posterior, sem qualquer restrição.

Com efeito, no pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como se tem de presumir, por força do disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, o uso da expressão “*de período posterior*”, sem artigo definido, e não “*do período posterior*” revela que não se exige sequer que o IVA seja deduzido na declaração do período imediatamente seguinte ao da recepção dos documentos, sendo permitida na declaração de qualquer período posterior, sem prejuízo, naturalmente, dos limites especiais e geral, designadamente os que constam dos artigos 78.º e 98.º, n.º 2 do Código do IVA.<sup>2</sup>

Por conseguinte, os sujeitos passivos não são obrigados a deduzir o IVA incorrido na declaração de imposto do período em que recebem a factura e a registam contabilisticamente, como defende a AT, nem no período imediatamente subsequente. O artigo 22.º, n.º 2, do Código do IVA consagra uma permissão de dedução em período posterior, que deverá ser articulada com o prazo geral de caducidade previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, sem prejuízo da aplicação de prazos especiais a determinadas situações, que não se verificam nos autos.

No que respeita à jurisprudência proferida no Acórdão do TJUE Ecotrade SpA, invocada igualmente pela AT para suportar a sua tese, importa notar que o Tribunal se pronuncia expressamente a favor da estipulação de prazos de caducidade para o exercício do direito à dedução, devendo estes, por seu turno, obedecer a parâmetros exigidos pelos princípios da equivalência e da efetividade para que possam ser considerados válidos à luz do direito comunitário, no sentido em que deverão ser compatíveis com o princípio da neutralidade.

Assim, refere-se no mencionado Acórdão Ecotrade, que um prazo de caducidade de dois anos não impede, em princípio, um sujeito passivo suficientemente diligente de beneficiar da possibilidade de deduzir o imposto suportado a montante.

Contudo, o Tribunal acaba por considerar incompatível com o direito comunitário a recusa, por parte das autoridades italianas, do exercício do direito à dedução do IVA pela Ecotrade para além desse prazo. Com efeito, não estava em causa a atuação de um contribuinte pouco diligente, que não reclamara a dedução do IVA atempadamente por intempestividade e negligência, mas sim de um sujeito passivo que, em virtude de lapsos contabilísticos, incorrera em erros na elaboração das correspondentes declarações fiscais e, desse modo, deixara de exercer os seus direitos em sede de IVA.

Segundo o TJUE, a administração fiscal utilizou o mecanismo da caducidade do direito à dedução como forma de punição do contribuinte pelo incumprimento de obrigações de registo contabilístico, afigurando-se tal situação excessiva e contrária aos princípios que regem este imposto, não tendo por conseguinte fundamento na Diretiva (in casu, Sexta-Diretiva). A este respeito, refere claramente o Tribunal no ponto 67 que “(...) *uma prática de rectificação e de cobrança, como a em causa nos processos principais, que pune a violação de obrigações de contabilidade e de declaração pelo sujeito passivo com uma recusa do direito à dedução excede claramente o que é necessário para atingir o objectivo de assegurar a correcta aplicação dessas obrigações, na acepção do artigo 22.º, n.º 7, da Sexta Directiva, uma vez que o direito comunitário não obsta a que os Estados-Membros, para punir o não respeito das referidas obrigações, apliquem, eventualmente, uma coima ou uma sanção pecuniária proporcional à gravidade da infracção.*” E acrescenta “*A referida prática também excede o que é necessário para*

---

<sup>2</sup> Vide, neste sentido, decisão do CAAD no processo n.º 502/2014-T.

*garantir a correcta cobrança do IVA e para evitar a fraude, na aceção do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, visto que pode mesmo levar à perda do direito à dedução se a rectificação da declaração pela Administração Fiscal só ocorrer após o termo do prazo de caducidade de que dispõe o sujeito passivo para proceder à dedução (v., por analogia, acórdão Gabalfrisa e o., já referido, n.os 53 e 54).”*

Por conseguinte, e ao contrário do que refere a AT na sua resposta, o TJUE considerou incompatível com o direito comunitário a recusa do direito à dedução nestas circunstâncias, sendo exigível à luz do princípio da neutralidade fiscal que a dedução do IVA incorrido seja concedida ainda que o sujeito passivo tenha negligenciado certas exigências formais.

Entre nós, o STA veio reconhecer num acórdão recente no âmbito do processo n.º 01427/14, datado de 28 de junho de 2017, no qual se estipulou que o prazo aplicável para reclamar do IVA entregue em excesso, numa situação enquadrável no denominado erro de direito, é de 4 anos, nos termos previstos no artigo 98º, nº 2 do Código do IVA.

Na perspectiva do STA, explanada no referido acórdão, tudo está em saber se, no caso concreto em apreço, a questão controvertida diz respeito a erros materiais ou de cálculo ou antes a erros de direito.

No primeiro caso, segundo a jurisprudência firmada, é aplicável o prazo de 2 anos previsto no nº 6 do artigo 78º do Código do IVA, enquanto que, no segundo caso, o prazo a considerar é o prazo geral de 4 anos, em conformidade com o estatuído no nº 2 do artigo 98º do mencionado Código do IVA.<sup>3</sup>

#### **4.3 Do regime legal aplicável**

O artigo 98.º, n.º 2, do CIVA estabelece que “*sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente*”.

---

<sup>3</sup> Veja-se também o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 22 de Janeiro de 2015 proferido no processo n.º 05273/12.

No caso em apreço, concordam Requerente e Requerida que não se está perante uma situação enquadrável o artigo 78.º, n.º 6, do CIVA, em que se prevê um prazo especial de dois anos para regularização de *“correção de erros materiais ou de cálculo”*, inclusivamente nas declarações periódicas, nos seguintes termos: *“a correção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado”*.

O artigo 95.º-A, n.º 2, do CPPT fornece um conceito de *“erros materiais ou manifestos”* indicando que nele se integram, *“designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexactidão ou lapso”*.

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

Assim, estar-se-á perante um erro material no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução.

Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efectuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou.

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. Designadamente, o erro imputável ao Requerente

no caso dos autos decorre de uma revisão de procedimentos resultante da necessidade de rever o enquadramento jurídico aplicável, em sede de IVA, a um conjunto de custos muito diversificados decorrentes dos vários sectores de atividade em que atua.

Trata-se, por conseguinte, de um erro de direito, ou seja, de um erro de enquadramento quanto existência do direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos comuns (por aplicação de prorata), bem como na aquisição de bens e serviços diretamente afetos a operações tributadas.

Assim, não sendo aplicável o regime do referido artigo 78.º, n.º 6, nem existindo qualquer regime que preveja um limite temporal especial para exercício do direito à dedução com fundamento em erro de direito, será aplicável o regime geral sobre esta matéria que consta do artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA que, como se diz no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18-5-2011, proferido no processo n.º 966/10 (neste ponto com plena atualidade), fixa um limite máximo de quatro anos que não pode ser excedido em nenhum caso.

Termos em que se conclui que as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, por erro de interpretação do artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA, conjugado com os artigos 22.º, n.º 2, e 78.º, n.º 6, do mesmo Código, vício esse que justifica a sua anulação [artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força do disposto no artigo 2.º alínea c), da LGT].

## **5. Juros indemnizatórios**

O Requerente peticionou ainda a condenação da Requerida em juros indemnizatórios, vencidos e vincendos até à data da devolução das quantias de imposto indevidamente liquidadas, por considerar, no caso concreto, que ocorreu liquidação de IVA indevido, por erro imputável aos serviços.

Nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária e artigo 61.º do CPPT “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

Entende-se por erro imputável à administração, o erro que não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto e de direito que, não sejam da responsabilidade do contribuinte. Assim, “*o direito a juros indemnizatórios abrange apenas uma das causas de responsabilidade da Administração tributária, agindo como tal: a originada pelo pagamento indevido de tributos, que lhe for imputável (...) o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte provem, em regra geral, de um dever de indemnização da Administração tributária resultante da forçada improdutividade das importâncias desembolsadas pelo contribuinte.*”(cfr. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, p. 204 e 205).

Ora, no caso em apreço, está demonstrado que o Requerente suportou indevidamente uma prestação tributária por força das liquidações objeto do presente processo, vindo inviabilizado pela AT o pedido de reembolso que havia solicitado. Nesta medida, tem o Requerente direito a reembolso do imposto indevidamente pago, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*», o que deverá ser determinado em execução de julgados.

Assim, a ilegalidade das liquidações é imputável à AT, que indeferiu por sua iniciativa o pedido de reembolso.

Em termos normais o Requerente deveria ser reembolsado, nos termos do artigo 22.º do Código IVA, o que não veio a acontecer por responsabilidade da AT, pelo que, consequentemente, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, calculados sobre a quantia que pagou indevidamente, à taxa dos juros legais prevista no artigo 559.º do Código Civil e, atualmente, na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT).

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado pelo Requerente e, em consequência:

- a) Anular os atos de liquidação objeto do presente processo, no valor global de €38.168,59;

- b) Em consequência, ordenar o reembolso desse montante cuja liquidação foi indevidamente efetuada;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 24.º, n.º 5, do RJAT, 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 38.168,59, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VI. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Novembro de 2017

A Árbitro

(Filipa Barros)