

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 649/2017-T

Tema: IVA – direito à dedução - métodos de dedução - erro de direito – prazo.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 14 de dezembro de 2017, o **Município de A...**, NIF..., com sede na Rua..., ... (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando:

- A declaração de ilegalidade e a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017..., que correu termos pela Direção de Finanças de ..., que teve por objeto o ato de liquidação adicional de IVA n.º 2016...;

- A declaração de ilegalidade e a anulação do ato de liquidação adicional de IVA n.º 2016... .

O Requerente juntou seis (6) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

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

É uma pessoa coletiva pública que prossegue o interesse público e, nesse âmbito, são-lhe cometidas diversas atribuições e atividades, quer estritamente de gestão pública, quer também atividades que podem concorrer com o setor privado ou de gestão privada. Nesse contexto, realiza operações fora do âmbito de incidência subjetiva do IVA (v.g.

atividades de polícia), operações sujeitas a IVA, mas isentas deste imposto, as quais não concedem o direito à dedução do imposto (v.g. locação de bens imóveis) e ainda operações sujeitas e não isentas de IVA (v.g. atividade de distribuição de águas aos municípios).

O Requerente apenas procedia à dedução do IVA exclusivamente conexo com operações sujeitas e não isentas de IVA que conferem o direito à dedução integral (v.g. distribuição de água aos municípios), até que, com o apoio de especialistas nesta área, procedeu, em 2016, a uma revisão interna aos procedimentos adotados em sede de IVA, para os exercícios compreendidos entre 2014 e 2016 (até junho).

Nessa sequência, foi identificado, para o referido período temporal, que o exercício do direito à dedução efetuada pelo Requerente havia sido inferior ao que legalmente tinha direito, uma vez que não tinha procedido à dedução de qualquer IVA incorrido em bens e serviços parcialmente afetos a operações tributáveis, ou seja, os designados inputs mistos.

Em concreto, a dedução de imposto inferior àquela a que o Requerente tinha direito implicou a declaração e pagamento de um valor efetivamente superior à prestação tributária devida, no montante global de € 48.448,78, assim repartido: € 20.441,88, referente a 2014; € 22.200,85, referente a 2015; e € 5.806,07, referente a 2016 (até junho).

Como forma de recuperar o IVA que havia pago em excesso, o Requerente procedeu à dedução destes montantes de imposto na declaração periódica do segundo trimestre de 2016 (€ 48.448,80), tendo o respetivo crédito de imposto gerado, no valor de € 59.714,39, motivado o pedido de reembolso do IVA na referida declaração que foi submetida em 11 de agosto de 2016.

Aquela dedução adicional de IVA resultou da implementação do critério da percentagem de dedução (*pro rata*) relativamente a inputs de utilização mista, determinado no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.

Subsequentemente, a AT iniciou um procedimento inspetivo ao Requerente, do qual resultou o indeferimento parcial, no montante de € 42.642,73, por alegada intempestividade da dedução, tendo sido imposto ao Requerente uma correção ao IVA deduzido, naquele mesmo montante; concretamente, os serviços inspetivos da AT corrigiram a dedução atinente aos anos de 2014 e 2015, por entenderem que apenas poderia ser aplicada a percentagem de dedução (*pro rata*) aos inputs de utilização mista relativos a 2016, conforme o disposto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

Segundo o Requerente, a AT assenta a sua posição na incorreta interpretação do disposto nos artigos 22.º, n.º 2 e 23.º, n.º 6, do CIVA, porquanto, desde logo, utilizar adicionalmente o n.º 6 do citado artigo 23.º para privar um sujeito passivo da dedução de imposto que é devida considerando os critérios à sua disposição, prejudica a neutralidade do IVA e constitui uma prescrição *praeter legem* dessa mesma norma legal.

O Requerente preconiza que o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA não regula o prazo limite (de caducidade) para o exercício do direito à dedução – essa matéria está disciplinada noutras normas, designadamente no artigo 98.º, n.º 2, do CIVA –, apenas regulando a eventual regularização que venha a revelar-se exigível devido à adoção impositiva de uma percentagem de dedução provisória.

Os sujeitos passivos não são obrigados a deduzir o IVA incorrido na declaração de imposto do período em que recebem a fatura correspondente nem no período imediatamente subsequente, na medida em que o artigo 22.º, n.º 2, do CIVA consagra uma permissão de dedução em período posterior, não impondo qualquer prazo para que os sujeitos passivos exerçam tal direito.

A imposição desse prazo, segundo a Requerente, encontramos-la no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o que está em consonância com as regras gerais de caducidade dos impostos, vertidas na LGT, que ressalvam as disposições (prazos) especiais de que é exemplo a constante do artigo 78.º, n.º 6, do CIVA para a situação específica ali prevista e que não é a que aqui está em causa (aspeto em que ambas as partes estão de acordo).

O Requerente entende que as disposições dos artigos 22.º, n.º 2 e 98.º, n.º 2, do CIVA devem ser interpretadas de forma conjugada, sendo a segunda complementar da primeira, pelo que os sujeitos passivos devem deduzir o IVA incorrido “*na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação*” até “*ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução*”.

O Requerente considera que só esta interpretação da lei possibilita a correta aplicação do n.º 2 do artigo 22.º do CIVA, a utilidade do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA e a sua harmonia com o disposto na LGT.

Assim, o Requerente sustenta que o prazo que é aplicável para efetivar o seu direito à dedução de forma plena é o de quatro anos estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do

CIVA – o qual é de aplicação automática e independente de qualquer outra regra procedimental, estando apenas condicionado à existência desse mesmo direito, nos termos dos artigos 19.º a 26.º do CIVA, e à eventual aplicabilidade de disposição especial que o afaste (inexistente neste caso) –, porquanto não se afigura aplicável nem o prazo especial previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA – uma vez que a incorreta dedução por si efetuada não se deveu a um erro material ou de cálculo, no que estão de acordo ambas as partes –, nem o prazo estabelecido no n.º 6 do artigo 23.º, por não se tratar de uma correção da percentagem de dedução provisória para a definitiva, ao abrigo de um mesmo método de dedução, mas sim perante uma situação enquadrável no denominado erro de direito.

Tanto mais que, segundo o Requerente, no Relatório de Inspeção Tributária não é contestada a justeza do valor do imposto deduzido, tendo a AT validado material e formalmente a sua legitimidade.

Por último, o Requerente entende que, uma vez declarada a ilegalidade e anulado o referido ato tributário de liquidação de IVA, serão devidos juros indemnizatórios, nos termos das disposições conjugadas do artigo 22.º, n.º 8, do CIVA e do artigo 43.º da LGT, à taxa legal, contados desde a data em que o aludido montante de € 42.642,73 deveria ter sido reembolsado ao Requerente.

O Requerente remata o seu articulado inicial peticionando o seguinte:

“Nestes termos, vem a Impugnante solicitar respeitosamente a V. Exas que, com a integral procedência da presente impugnação, e como é do mais elementar sentido de justiça:

- a) seja anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017...;*
- b) seja anulada a liquidação de IVA, dos anos de 2014 e 2015, no valor de € 42.642,73;*
- c) seja a AT condenada a restituir o imposto no valor de € 42.642,73, acrescido de juros indemnizatórios.*

Mais requer:

Caso seja assim entendido pelo Tribunal, o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos do artigo 267.º do TFUE, com a conseqüente suspensão da presente instância nos termos do artigo 272.º, n.º 1, do CPC.”

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 18 de dezembro de 2017.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 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 o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 1 de fevereiro de 2018, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 21 de fevereiro de 2018.

6. No dia 28 de fevereiro de 2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pelo Requerente e concluiu pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos, nem requereu a produção de quaisquer outras provas.

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

O entendimento da AT, com apoio na doutrina e na jurisprudência, é o de que a alteração do método de dedução do imposto e a aplicação retroativa de um método de dedução não encontram qualquer suporte legal, sendo que a escolha do método de dedução só pode ser efetuada no momento em que se constitui o direito à dedução nas condições previstas no n.º 1 do artigo 20.º, no n.º 1 do artigo 22.º e no artigo 23.º do CIVA.

A Requerida entende também que, apesar de o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA estabelecer que, sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução pode ser exercido até ao limite de quatro anos, o sujeito passivo de IVA não tem liberdade para determinar o momento de exercício desse direito, limitando-se aquela norma a fixar, apenas, um limite máximo de carácter geral, a partir do qual aquele direito não pode já ser exercido. A entender-se de outro modo, significaria que as normas que preveem prazos

especiais não teriam qualquer sentido útil, já que sempre se lhes sobreporia a norma que estabelece o prazo geral de quatro anos, em manifesta violação do disposto no n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil.

A Requerida sustenta que, no caso dos autos, o Requerente não pretende exercer o direito à dedução, porque esse já foi exercido em devido tempo nas respetivas declarações periódicas, tendo por base documentos de suporte que já se encontravam registados na contabilidade, nem sequer pretende a regularização do imposto por existir qualquer erro, mas antes que lhe seja reconhecida a possibilidade de retroativamente modificar o método de dedução utilizado na qualidade de sujeito passivo misto.

Ora, alega a AT, existindo normas próprias do Código do IVA – artigo 23.º - que determinam que, para os sujeitos passivos mistos, a alteração do método de apuramento de imposto não pode ocorrer depois da declaração do último período do ano a que respeitam, não há como poder ser aplicada a regra do artigo 98.º do mesmo Código. Ademais, a possibilidade de revisão oficiosa e a conseqüente utilização do prazo de quatro anos, nos termos do artigo 98.º do Código do IVA, tem ainda como requisito o erro imputável aos serviços que o Requerente não invoca nem demonstra de forma alguma. Acresce que, no momento em que concretizou o pedido de reembolso, em Agosto de 2016, a norma anteriormente contida no artigo 78.º, n.º 2, do CIVA, a qual equiparava o erro na autoliquidação a erro dos serviços, já havia sido revogada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

À cautela e sem conceder, caso o Tribunal venha a considerar que, no caso em apreço, o Requerente podia, no prazo de quatro anos, regularizar as faturas em causa, a AT entende que então sempre terá de se promover a apreciação, fundamentando de facto e de direito, da legalidade de tal regularização, que se impõe na dupla vertente de cumprimento dos demais requisitos face aos princípios basilares do IVA (mormente, o da neutralidade e o da repercutibilidade) e de validação do montante efetivamente a regularizar face ao IVA alegadamente liquidado em excesso.

Por outras palavras, a AT entende que se, porventura, o Tribunal decidir pela aplicação do artigo 98.º do Código do IVA ao caso concreto, não pode, sem mais, decidir pela liquidação de IVA em excesso, conforme peticiona o Requerente nas alíneas *b)* e *c)* do pedido final. Neste sentido, atenta a circunstância de o conhecimento desta questão ter

ficado prejudicado pela decisão tomada em sede inspetiva, deve o Tribunal determinar que o processo seja devolvido à AT e esta se pronuncie pela regularização peticionada; porquanto, do teor do relatório inspetivo não se pode retirar qualquer concordância com algum enquadramento jurídico das operações económicas aqui em causa, em sede de IVA.

Caso assim se não entenda – o que a Requerida admite por cautela, sem conceder –, avocando o Tribunal a si a decisão de tal questão, cumpre, então, salientar que o Requerente não juntou cópia das faturas emitidas nos períodos em causa, nem a prova imposta pelo artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA, isto é, prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução. Ou seja, caso o Tribunal conclua pela possibilidade de regularização no prazo de quatro anos, nos termos do artigo 98.º do CIVA, para determinar se o Requerente efetivamente liquidou IVA em excesso e em que montante, será sempre essencial a análise conjunta das faturas anuladas, notas de crédito e novas faturas emitidas.

Por último, quanto ao peticionado pagamento de juros indemnizatórios, a AT entende que sendo o pedido arbitral improcedente, tal determina necessariamente a improcedência daquele pedido por falta de verificação dos respetivos pressupostos.

A Requerida remata assim o seu articulado:

“Termos pelos quais, e com o douto suprimento de V. Exas., deve,

(i) *Ser julgado improcedente, por não provado, o presente pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, com as legais conseqüências.*

Subsidiariamente, caso assim não se entenda:

(ii) *Deve o conhecimento da questão cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada ao procedimento inspetivo e à reclamação graciosa, ser julgada nos termos peticionados nos artigos 46.º e seguintes da presente Resposta, para que se remete.”*

6.2. Na mesma altura, a Requerida juntou aos autos o respetivo processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

7. No dia 4 de abril de 2018, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, tendo

ainda sido fixado o dia 31 de julho de 2018, como data limite para a prolação da decisão arbitral.

8. Apenas a Requerida apresentou alegações escritas, tendo mantido a sua anterior posição quanto ao mérito da questão de fundo.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

O processo não enferma de nulidades.

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

Não há exceções ou quaisquer questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente é uma pessoa coletiva de direito público, cuja atividade consiste na prossecução das suas atribuições municipais nas mais diversas áreas de atividade.

b) O Requerente encontra-se enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral. [cf. PA junto aos autos]

c) Na prossecução das suas atribuições, o Requerente realiza operações fora do âmbito de incidência do IVA, por decorrerem dos seus poderes de autoridade, operações sujeitas a IVA, mas isentas deste imposto e ainda operações sujeitas e não isentas de IVA.

d) Em agosto de 2016, o Requerente solicitou um reembolso de IVA no montante total de € 59.714,39, aquando da entrega da declaração periódica (DP) de imposto referente ao segundo trimestre daquele ano (201606T).

e) O que o Requerente fez na sequência de uma revisão interna dos procedimentos em sede de IVA, para os exercícios atinentes aos anos de 2014, 2015 e 2016 (até junho), o que o levou a efetuar uma regularização do imposto entregue ao Estado, por aqueles

períodos não ter calculado qualquer percentagem (*pro rata*) para dedução de IVA suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista, apenas deduzindo o IVA referente às operações tributáveis (utilizando o método da afetação real).

f) O valor do reembolso solicitado (€ 59.714,39) resulta do valor do IVA deduzido relativo às operações tributáveis do período (€ 6.476,66), do valor do reporte de períodos anteriores (€ 9.233,40) e de regularizações no campo 40 da DP apuradas com base no *pro rata* calculado para os anos de 2014, 2015 e 2016 (€ 48.448,80) e € 873,94 referente a notas de crédito de faturas da água dos clientes. [cf. PA junto aos autos]

g) Por ano, o valor do IVA dedutível e as respetivas percentagens de *pro rata* calculadas foram as seguintes [cf. documento n.º 5 com a PI e PA junto aos autos]:

Ano	Pro rata	IVA dedutível (€)
2014	40%	20.441,88
2015	47%	22.200,85
2016	47%	5.806,07
Total	-	48.448,80

h) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2016..., emitida com base numa informação prestada pela Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., no decurso da análise ao sobredito pedido de reembolso de IVA apresentado pelo Requerente em 11/08/2016, referente à DP de 201606T, no valor de € 59.714,39, o Requerente foi sujeito a um procedimento interno de inspeção tributária, incidente sobre o IVA, relativo ao exercício de 2016. [cf. PA junto aos autos]

i) Os serviços de inspeção tributária consideraram que não são suscetíveis de dedução os valores declarados no campo 40 da DP de 201606T, referentes aos anos de 2014 e 2015, acima descritos no facto provado g), pelo que procederam a uma correção em sede de IVA, relativamente ao período 201606T, no montante de € 42.642,73. [cf. PA junto aos autos].

j) Na sequência da aludida correção, foi emitida em 14.12.2016 a liquidação adicional de IVA n.º 2016..., atinente ao período 201606T, com o valor a reembolsar de € 17.831,41, notificada ao Requerente e por este rececionada. [cf. documentos n.ºs 3 e 4 com a PI e PA junto aos autos]

k) Em 17 de abril de 2017, o Requerente deduziu reclamação graciosa contra a mencionada liquidação adicional de IVA, a qual foi autuada, sob o processo n.º ...2017..., no Serviço de Finanças de ..., remetida à Direção de Finanças de ... e, uma vez realizada a instrução do processo, foi elaborado o respetivo Projeto de Decisão, o qual foi notificado ao Requerente, através de ofício datado de 17 de agosto de 2017, da Direção de Finanças de..., com a finalidade de exercer, querendo, o direito de participação na modalidade de audição prévia. [cf. PA junto aos autos]

l) O Requerente não exerceu o direito de audição. [cf. PA junto aos autos]

m) Em 14 de setembro de 2017, o Diretor de Finanças da Direção de Finanças de ... proferiu despacho de indeferimento da reclamação graciosa, assente na Informação datada de 11 de agosto de 2017, constante do respetivo processo, designadamente com fundamento nos respetivos considerandos vertidos “*Quanto à aplicação retroativa e alteração de métodos e critérios de dedução*” e sobre “*O direito à dedução e o direito à regularização do imposto*” que aqui se dão por inteiramente reproduzidos [cf. documento n.º 1 com a PI e PA junto aos autos]

n) O Requerente foi notificado, através do ofício n.º..., datado de 14 de setembro de 2017, da Direção de Finanças de ..., remetido por correio registado com aviso de receção, da decisão de indeferimento da mencionada reclamação graciosa. [cf. documento n.º 2 com a PI e PA junto aos autos]

o) Em 14 de dezembro de 2017, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD]

*

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

*

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nos documentos e no respetivo processo administrativo juntos aos autos.

*

III.2. DE DIREITO

§1. DA ADMISSIBILIDADE DA CONTROVERTIDA DEDUÇÃO DE IMPOSTO

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

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

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

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

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

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

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

2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador de serviço pode efectuar a

dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.

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

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

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

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

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

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

Na situação *sub judice*, as partes estão de acordo quanto ao facto de nas autoliquidações de IVA referentes aos anos de 2014, 2015 e 2016 (até junho), o Requerente não ter incorrido em qualquer erro material ou de cálculo, pelo que, desde já, está afastada a aplicação *in casu* do disposto no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA¹.

Por outro lado, dúvidas algumas existem que no caso concreto também não estamos perante uma situação fáctica enquadrável no primeiro grupo de situações a que aludimos, ou seja, não existiu qualquer alteração superveniente das condições objetivas e subjetivas que presidiram à realização das operações, traduzida na anulação da operação ou na redução do seu valor tributável.

Por isso mesmo, contrariamente ao alegado pela AT, o Requerente não está obrigado a fazer a *“prova imposta pelo artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA, isto é, prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução”*.

Com efeito, decorre da factualidade provada que a revisão dos procedimentos adotados em sede de IVA, operada pelo Requerente, para os exercícios respeitantes aos anos de 2014, 2015 e 2016 (até junho) e que o levou a considerar que a dedução de imposto nesses períodos foi inferior ao que entende ter direito, foi de carácter meramente interno, isto é, não teve qualquer interferência na esfera de terceiros.

Nessa medida, *in casu*, não se verifica a necessidade de prévia retificação de faturas e registos contabilísticos ao abrigo do artigo 78.º do Código do IVA; ademais, não tem

¹ Como referem Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias (*“Afinal qual o prazo para deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica”*, in AA. VV., Coordenação de Sérgio Vasques, *Cadernos IVA 2014*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 44), *“os erros a que se refere o número 6 do artigo 78.º do Código do IVA se reconduzem às situações em que o sujeito passivo se equivoca na materialização do acto de dedução ou liquidação, nomeadamente, por lapso na transcrição de valores ou por razões aritméticas, i.e., em ambas as situações erros menores e evidentes.*

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

aqui aplicação a regra prevista no n.º 5 deste artigo 78.º, uma vez que a mesma é de aplicação transversal a todas as categorias de regularizações que possam comportar uma dedução de imposto pelo adquirente dos bens ou serviços de valor superior à correspondente liquidação pelo seu transmitente ou prestador, o que é manifesto que não acontece no caso concreto.

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

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

Consideramos que estão abrangidas pelo erro de facto *“as situações em que o sujeito passivo efectua uma incorrecta representação da realidade factual (a qual determina a sua subsunção a uma norma incorrecta)”* (Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *loc. cit.*, pp. 45-46), sendo que *“o erro de facto que não origine um conseqüente erro de direito, não terá qualquer relevância para estes efeitos, porquanto o mesmo não terá qualquer influência no quantum do imposto a deduzir ou a liquidar”* (*idem, ibidem*).

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

Como enquadráveis nos erros de direito, temos, a título exemplificativo, *“as situações em que há um incorrecto apuramento do pro rata, motivado por uma inexacta subsunção no normativo aplicável das operações que influenciam o cálculo, nomeadamente, no que concerne ao enquadramento de uma operação como tributada quando a mesma é isenta”* (*idem, ibidem*), bem como aquelas situações *“em que o sujeito passivo, desenvolvendo várias actividades, efectua a dedução por recurso ao pro rata num primeiro momento e passa a utilizar o método da afectação real para efectuar a dedução*

do imposto exclusivamente afecto a determinada actividade, pretendendo corrigir a dedução que efectuou no passado com base no método pro rata.” (idem, ibidem).

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

Aqui chegados, voltando ao caso concreto, é mister concluir que os referenciados lapsos cometidos pelo Requerente nas autoliquidações de IVA atinentes aos anos de 2014, 2015 e 2016 (até junho), dos quais resultaram uma dedução de imposto inferior àquela a que tem direito, consubstanciam erros de enquadramento ou erros de direito.

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

Consubstanciando tais erros na dedução do IVA erros de enquadramento ou erros de direito, não lhes é aplicável o regime vertido no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA.

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

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

Assim sendo, como efetivamente é, o ato de indeferimento da aludida reclamação graciosa padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado na errada interpretação do artigo 98.º, n.º 2, conjugado com os artigos

22.º, n.º 2 e 23.º, n.º 6, todos do Código do IVA, o que implica a declaração da sua ilegalidade e consequente anulação.

O ato de liquidação adicional de IVA controvertido enferma de igual vício invalidante, o que implica igualmente a declaração da sua ilegalidade e consequente anulação.

*

A Requerida alega que existe uma questão cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada ao procedimento inspetivo e à reclamação graciosa; concretamente, diz a Requerida que este Tribunal Arbitral, decidindo pela aplicação do artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA ao caso concreto – como decidiu –, *“não pode, sem mais, decidir pela liquidação de IVA em excesso, conforme peticiona o Requerente nas alíneas b) e c) do pedido final”*, pois *“atenta a circunstância de o conhecimento desta questão ter ficado prejudicado pela decisão tomada em sede inspetiva, deve o Tribunal determinar que o processo seja devolvido à Autoridade Tributária e esta se pronuncie pela regularização peticionada”*, porquanto do relatório inspetivo *“não se pode retirar qualquer concordância com algum enquadramento jurídico das operações económicas aqui em causa, em sede de IVA”*.

Compulsado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT), constatamos que o único fundamento invocado para a não concessão ao Requerente do reembolso integral do IVA por ele solicitado na DP de 201606T, no montante de € 59.714,39, foi não se mostrarem preenchidos, quanto aos anos de 2014 e 2015, os pressupostos temporais consignados no artigo 23.º, n.º 6, do Código do IVA.

Isto mesmo resulta evidenciado pelos seguintes trechos do RIT:

“7 – Nestes termos, (...) apenas pode aplicada a percentagem de dedução relativa a bens de utilização mista relativamente ao ano de 2016, ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA. Não é possível a utilização de tais métodos relativamente aos anos anteriores (2014 e 2015) com base na declaração periódica do período 2016.06T.

8 – Nos termos do ponto anterior não são susceptíveis de dedução os valores declarados no campo 40 da DP de 2016.06T referentes aos anos de 2014 e 2015 (...).”

Por este motivo – salientemos, apenas por este motivo –, somente foi reconhecido ao Requerente o direito à dedução do referido IVA atinente ao ano de 2016 (até junho).

Assim, os Serviços de Inspeção Tributária não colocaram em causa a correção dos valores de imposto apurados e declarados pelo Requerente, o que resulta ainda mais evidenciado pelo facto de lhe ter sido reconhecido o direito à dedução do referido IVA relativamente ao ano de 2016; por isso, não podemos deixar de acompanhar o Requerente na afirmação de que *“no Relatório de Inspeção Tributária, não é contestada a justeza do valor do imposto deduzido pela Impugnante, tendo a AT validado material e formalmente a sua legitimidade”*.

Por seu turno, a decisão da reclamação graciosa alinha pelo mesmo diapasão do RIT, sustentando o indeferimento do aludido pedido de reembolso, nuclearmente, nos seguintes fundamentos: por um lado, *“a aplicação retroativa de um método de dedução, como está aqui em causa, ou a alteração do método ou critério de dedução de imposto, só podem ser efetuadas nos termos do n.º 6 do art. 23.º do CIVA, ou seja, até à declaração do último período do ano a que respeita”*; e, por outro lado, *“[p]retendendo a reclamante exercer o direito relativamente a documentos atempadamente registados na sua contabilidade, em caso algum poderia ser aplicável o prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do art. 98.º do CIVA”*, pois essa *“norma destina-se ao exercício do direito à dedução, quando o que a reclamante suscita é o exercício do direito à regularização de imposto”*.

Nestes termos, contrariamente ao alegado pela Requerida, inexistente qualquer questão cujo conhecimento tenha ficado prejudicado pela solução dada ao procedimento inspetivo e à reclamação graciosa e que, muito menos, imponha que o Tribunal Arbitral deva determinar que o processo seja devolvido à Autoridade Tributária a fim de esta se pronunciar pela regularização peticionada.

*

§2. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente peticiona, ainda, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que se deve entender, em conformidade com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável *ex vi* alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, como abrangendo o pagamento de juros indemnizatórios, em consonância, aliás, com o disposto no n.º 5 do mesmo artigo 24.º do RJAT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina que *“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”*, estatuidando o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os *“juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos”*.

No caso concreto, verifica-se que a ilegalidade da liquidação adicional de imposto controvertida, por erro nos pressupostos de direito, é imputável à AT por, naquela liquidação, ter procedido à incorreta interpretação do artigo 98.º, n.º 2, conjugado com os artigos 22.º, n.º 2 e 23.º, n.º 6, todos do Código do IVA, pelo que o Requerente tem direito, em conformidade com o disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e 100.º da LGT, aos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente, por erro sobre os pressupostos de direito, o pedido de declaração de ilegalidade:
 - do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017..., com a sua consequente anulação;

- do ato de liquidação adicional de IVA n.º 2016..., com a sua consequente anulação;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **42.642,73 (quarenta e dois mil seiscientos e quarenta e dois euros e setenta e três cêntimos)**.

*

CUSTAS

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

*

Lisboa, 28 de maio de 2018.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)