

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 403/2019-T

Tema: IVA - Incompetência. Indeferimento de pedido de revisão oficiosa. Acto que não aprecia legalidade de acto de liquidação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Jorge Carita e Dr. Álvaro Caneira (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22-08-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., doravante designada por “Requerente”, pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., Lisboa, veio, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 alínea a), do artigo 5.º n.º 3, do artigo 6.º n.º 2 alínea a), e do artigo 10.º n.º 1 alínea a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão Oficiosa proferido no processo n.º ...2018..., apresentada pela Requerente com vista à contestação do acto tributário de (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), materializada na declaração periódica de imposto com referência a Dezembro de 2014, no montante de € 197.545,78, e a consequente declaração de (i)legalidade daquele acto de (auto)liquidação de IVA e sua anulação parcial.

A Requerente pede ainda a restituição do valor pago em excesso com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-06-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 01-08-2019, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 22-08-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando as seguintes excepções:

- de incompetência material em virtude de não ter sido apreciada a legalidade de um acto de liquidação;
- de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação dos pedidos de declaração de ilegalidade da decisão da revisão oficiosa;
- da intempestividade do pedido de revisão oficiosa;
- da incompetência material face ao pedido de condenação da AT no reembolso de IVA suportado em excesso

Além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 02-10-2019 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações, podendo a Requerente pronunciar-se sobre as excepções.

A Requerente pronunciou-se sobre as excepções.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar prioritariamente as excepções suscitadas, sem prejuízo da possibilidade de o conhecimento de alguma ou algumas, poder ficar prejudicado pela decisão de outras.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- A.** A Requerente é uma instituição de crédito abrangida pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, constituindo um estabelecimento estável que se enquadra para efeitos de IVA no regime normal de periodicidade mensal;
- B.** Em Novembro de 2016, com efeitos reportados a 1 de Janeiro desse ano, a Requerente incorporou por fusão a entidade Banco B... S.A. (NIPC...), tendo este último cessado a sua actividade nesse período, e em consequência, a declaração periódica de IVA referente ao mês de Novembro foi a última apresentada pelo Banco B... S.A.;
- C.** No âmbito da sua atividade, o Banco B... S.A. realizava operações financeiras que se encontram enquadradas no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente, financiamento/concessão de crédito, operações que configuram isenções simples ou incompletas pois não conferem direito à dedução do IVA suportado;
- D.** Além disso, o Banco B... S.A. praticava, simultaneamente, outro tipo de operações financeiras, como a celebração de contratos de locação financeira mobiliária, que conferem direito à dedução;

- E.** Relativamente às operações afectas à aquisição de bens e serviços de utilização mista, operações de locação financeira (Leasing e ALD), o Banco B... S.A. recorreu ao método do coeficiente de imputação específico constante no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009 (da Área de Gestão Tributária do IVA) que determina que apenas deve ser considerado, no cálculo da percentagem de dedução, o montante anual correspondente aos juros e outros encargos, excluindo-se a componente de amortização de capital contida nas rendas da locação financeira;
- F.** Em 09-02-2015, o Banco B..., SA, apresentou a declaração periódica que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que aplicou o método referido;
- G.** Relativamente às situações em que a Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas, aplicou, para efeitos de exercício do direito a dedução, o método da imputação directa;
- H.** Foi o que sucedeu no âmbito da aquisição de bens objecto dos contratos de locação financeira – designadamente a aquisição de viaturas para subsequente locação financeira -, relativamente aos quais foi deduzido, na íntegra, o IVA suportado, em virtude de tais bens estarem directamente ligados a operações tributadas, realizadas a jusante pela Requerente – a locação financeira -, que conferem o direito à dedução;
- I.** Nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem o direito à dedução, a ora Requerente não deduziu qualquer montante de IVA;
- J.** Para determinar o montante de IVA dedutível relativamente às aquisições de bens e serviços, afectos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de “utilização mista”), a Requerente aplicou o método da percentagem de dedução, calculando um “coeficiente de imputação específico” para o ano 2014, em cumprimento do disposto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108;

- K.** No que concerne às operações de leasing e ALD, apenas considerou, no cálculo da percentagem de dedução, o valor anual correspondente aos juros e outros encargos, excluindo a componente de amortização de capital contida nas rendas de locação financeira, não considerando as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira;
- L.** Na declaração periódica n.º..., a consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, a Requerente apurou uma percentagem de dedução definitiva para o ano 2014 de 26,82%, que aplicada ao total do IVA incorrido nos recursos de utilização mista adquiridos nesse ano (no montante de € 613.877,50), se materializou no valor de € 164.641,95 de IVA dedutível;
- M.** Se na autoliquidação em causa se tivesse procedido à inclusão das amortizações financeiras do leasing no cálculo da percentagem de dedução referida, a percentagem de dedução seria de 59%, ao invés de 26,82%;
- N.** Aplicando a percentagem de dedução de 59% ao total do IVA incorrido nos recursos de utilização mista (no montante de € 613.877,50), a Requerente teria o direito à dedução do IVA no valor de € 362.187,73, sendo de € 197.545,78 a diferença entre os valores encontrados com a aplicação daquelas percentagens;
- O.** Em 26-12-2018, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa da autoliquidação efectuada relativamente ao mês de Dezembro de 2014, pugnando pela sua anulação parcial, por entender que enfermava de erro na determinação da percentagem de dedução do pro rata;
- P.** O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 11-03-2019, proferido pelo Senhor Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido) que manifesta concordância com uma informação cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais, o seguinte:

19. No que se refere a suscetibilidade e tempestividade do recurso ao procedimento de Revisão Oficiosa, muito embora a Requerente discorde longamente sobre o erro na autoliquidação, e a sua imputabilidade à

Administração Tributária, por força do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, conjugado com o n.º 1 do artigo 98.º do CIVA, não se afigura assistir razão para o invocado.

20. A Revisão Oficiosa constitui uma garantia dos administrados/contribuintes, consubstanciando-se num meio administrativo de correção de atos de liquidação de tributos, visando a anulação total ou parcial de um ato que já produziu efeitos na ordem jurídica, com fundamento em erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória, ou duplicação de coleta. de acordo com o previsto no artigo 78.º da LGT.

21. Tal mecanismo é igualmente aplicável quando estejam em causa atos tributários em IVA, conforme decorre do disposto no artigo 98.º do CIVA, onde se estatui que "Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão Oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária. "

22. Ora, no que concerne a suscetibilidade de aplicação, ao caso concreto, do disposto no n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, onde se determina que "Sem prejuízo de disposições especiais, o direito a dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente", importa esclarecer que estamos aqui no âmbito do direito a dedução e não do direito à regularização do IVA.

23. De facto, o direito a dedução tem reflexos no apuramento e pagamento do imposto do período a que se refere a declaração periódica, tendo por base, o registo contabilístico dos documentos que lhe serviram de suporte. A partir desse momento, qualquer correção à dedução (seja decorrente dos registos contabilísticos, declaração periódica, faturas, etc.) que venha a realizar-se, constituirá uma regularização do imposto.

24. Conforme refere João Canalhas Duro, "também o n.º 2 do artº 98.º institui um prazo de dedução de imposto, sendo aplicável aquelas situações pouco comuns em que o registo das operações não ocorre no momento previsto no n.º

1 do artigo 48.º ou em que há uma grande dilação temporal entre a data das operações e a receção da fatura, permitindo-se que venha a ser efetuado o registo e se proceda a dedução no prazo de quatro anos. Estão em causa situações em que, por exemplo, por facto imputável ao prestador, vendedor ou terceiro, os documentos de suporte da dedução não são atempadamente disponibilizados ao sujeito passivo, podendo ser exercido o direito a dedução no prazo de quatro anos, Nestes termos, o prazo de quatro anos aí previsto não é manifestamente aplicável às pretensões de regularização de imposto, salvaguardando-se apenas as situações de dedução tardia de imposto por motivo da também tardia receção do documento que titular o direito ou por inadvertida omissão no registo contabilístico, não se encontrando, em qualquer caso, o encargo registado aquando da realização da autoliquidação de imposto." (negrito e sublinhado nossos).

25. Aliás tal entendimento quanto ao âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 98.º CIVA, e à distinção entre direito a dedução e à regularização decorre do acima citado, Ofício-Circulado n.º 30.082/2005, de 17 de novembro, emitido pela Direção de Serviços do IVA, em concreto, do seu ponto 8º, e bem assim, decorre da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), no âmbito do processo n.º 0966/10, de 18 de maio de 2011, que embora não verse diretamente sobre a questão em causa nos autos, determina qual a correta interpretação do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

26. O CIVA regula a regularização do imposto no n.º 6 do artigo 23.º, nos artigos 24.º a 26.º e 78.º a 78.º-D.

27. Ora, face à realidade dos factos descrita pela Requerente, pode concluir-se que estamos perante uma eventual situação de erro no apuramento do pro rata de dedução.

28. De acordo com Ofício-circulado n.º 30.082/2005, de 17 de novembro, os casos como o presente não são suscetíveis de serem enquadrados nos casos de regularização previstos no artigo 78.º do CIVA, identificando o n.º 8 da mencionada instrução administrativa as situações que se encontram excluídas

do respetivo âmbito, não porque não se pudessem al incluir, mas porque a sua disciplina está regulamentada noutros normativos legais, como sejam os artigos 23.º a 25.º do CIVA.

29. O mesmo entendimento foi veiculado no parecer do Centro de Estudos Fiscais (CEF) n.º 41/2013, de 2013-10-04, da autoria da Dr.ª Cidália Lança, com despacho concordante do Diretor do CEF de 2013-10-08, onde se refere expressamente que: "as correções ao cálculo da percentagem de dedução devem ser feitas no final do ano em causa e também que devem ser refletidas na declaração referente ao último período do ano em causa (...)" não sendo possível, " proceder a correções ao cálculo da percentagem de dedução definitiva apurada em determinado ano com fundamento no artigo 78.º do Código do IVA."

30. Com efeito, estando em causa o apuramento na percentagem de dedução os mesmos devem ser regularizáveis, exclusivamente, através do mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, ou seja, na última declaração do período a que respeita.

31. Não obstante, nessas circunstâncias não está afastada a possibilidade de correção do referido erro através da apresentação de reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT, ou mediante apresentação de impugnação judicial, precedida de reclamação graciosa, contando-se o prazo sempre a partir do termo para apresentação da declaração do último período de tributação.

32. Este regime resulta do disposto no n.º 2 e 5 do artigo 97.º do CIVA, o qual embora refira apenas o artigo 78.º do CIVA, deve ser interpretado no sentido de abranger todos os tipos de regularizações, incluindo a prevista no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

33. Decorre do artigo 184.º da Diretiva IVA, e da jurisprudência comunitária, a consagração de um direito geral dos sujeitos passivos à regularização do

imposto inicialmente realizada, a qual ficando sujeita à disciplina consagrada por cada Estado-Membro, não pode deixar de ser efetuada dentro de um prazo razoável, entendendo-se que com o regime acima definido fica salvaguardada esta garantia.

34. O direito à regularização, tal como o direito à dedução, não são absolutos encontrando-se sujeitos a determinados requisitos, nomeadamente, temporais, o que significa que têm de ser exercidos nos prazos previsto na lei, os quais se impõem por força do princípio da segurança e certeza jurídicas.

35. Nessa medida, a aplicação do n.º 6 do artigo 23.º às regularizações do pró rata, consubstancia uma das disposições especiais a que alude a parte inicial do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, afastando a aplicação do prazo de 4 anos.

36. Pelo que, ainda que se considerasse que o mencionado artigo era aplicável, dado que existe uma regra especial a definir o limite temporal para a correção dos erros deste tipo, é essa a regra que se deve considerar, sem prejuízo, de como já referido, haver a possibilidade dos sujeitos passivos apresentarem reclamação graciosa e impugnação judicial.

37. De facto, tratando-se de preceitos especiais e imperativos constantes do CIVA que consignam regras específicas para o exercício do direito à dedução e respetiva regularização, tal significa que as mesmas devem prevalecer sobre as normas com carácter geral, sob pena daquelas ficarem despojadas de conteúdo prático, pois haveria sempre lugar à aplicação do prazo de quatro anos previsto no artigo 98º do CIVA.

38. Sucede que, não se mostrando que a situação em análise seja passível de enquadramento no disposto no artigo 98.º do CIVA, por maioria de razão, não se mostra aplicável o disposto no artigo 78.º da LGT para o qual aquele remete.

39. Acresce que, na situação em análise, o que se constata é que o sujeito passivo pretende alterar os critérios que teve presentes aquando da seleção das verbas a incluir no denominador e numerador da fração que compõe o pró rata, considerando na mesma, o valor das amortizações financeiras

correspondentes aos contratos de locação financeira, o que por opção sua não foi considerado.

40. Não obstante a Requerente ter, ao preencher a declaração periódica, observado o entendimento constante do Ofício-circulado n.º 30.082/2009, de 30 de janeiro, a verdade é que, por si só não se pode falar da adoção de tal procedimento como um erro imputável aos serviços, pois estamos perante um ato de autoliquidação de imposto, voluntário por definição.

41. Lembre-se que o legislador, através da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, revogou o então n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que equiparava a erro imputável aos serviços, e por tal sujeito ao prazo de quatro anos, o erro na autoliquidação de imposto.

42. Nestes termos, passou a ser perentório ao sujeito passivo solicitar a revisão do ato tributário da sua iniciativa, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, no prazo da revisão administrativa, ou seja, e conforme o disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, no prazo de dois anos.

43. De facto, qualquer outro entendimento faria este comportamento legiferante inócuo e redundante, continuando-se a aplicar o prazo de 4 anos na revisão de atos tributários praticados pelo sujeito passivo, sem qualquer suporte legal para o fazer.

44. Termos em que se julga improcedente por intempestividade o presente pedido de revisão do ato tributário.

Q. Em 30-01-2009, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30108, publicado em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30108.pdf, cujo teor se dá como

reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

7. Face à actual redacção do artigo 23.º, a afectação real é o método que, tendo por base critérios objectivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista.

8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do prorata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”, os sujeitos passivos que no âmbito de actividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23º do CIVA, a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades.

9. Na aplicação do método da afectação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23º do CIVA.

- R.** A Requerente pagou a quantia autoliquidada (nota de cobrança e pagamento na parte do processo administrativo denominada «PA1.pdf», página 7);
- S.** Em 05-06-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base no alegado pela Requerente e nos documentos por ela juntos, que são confirmados pela Autoridade Tributária e Aduaneira na

parte inicial do parecer em que se baseia a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo.

3. Excepções

3.1. Excepção de incompetência material em virtude de não ter sido apreciada a legalidade de um acto de liquidação

3.1.1. Posições das Partes

A questão colocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira é, em suma, a de que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi motivada pelo entendimento de que se trata de uma regularização de dedução que foi apresentada intempestivamente, por não será aplicável o prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA e no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Assim, não terá sido apreciada a legalidade do acto de autoliquidação, pelo que se está perante um acto administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do acto de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

A Requerente defende que o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira não é correcto por a decisão do pedido de revisão oficiosa comportar a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação de IVA.

A Requerente diz, em suma:

- a AT entende que não ficou demonstrado que a situação em análise seria passível de enquadramento no disposto no artigo 98.º do Código do IVA e que, por maioria de razão, também não o seria no disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária;
- na decisão do pedido de revisão oficiosa diz-se que:

- *«por força do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, conjugada com o n.º 1 do artigo 98.º do CIVA, não se afigura assistir razão para o invocado»;*
 - *«estando em causa o apuramento na percentagem de dedução os mesmos devem ser regularizáveis, exclusivamente, através do mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, ou seja, na última declaração do período a que respeita»;*
 - *«não está afastada a possibilidade de correção do referido erro através da apresentação de reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT, ou mediante apresentação de impugnação judicial, precedida de reclamação graciosa, contando-se o prazo sempre a partir do termo para apresentação da declaração do último período de tributação»;*
 - *«[n]ão obstante a Requerente ter, ao preencher a declaração periódica, observado o entendimento constante do Ofício-circulado n.º 30.082/2009, de 30 de janeiro, a verdade é que, por si só não se pode falar da adoção de tal procedimento como um erro imputável aos serviços, pois estamos perante um ato de autoliquidação de imposto, voluntário por definição»;*
- pese embora o facto de a AT sustentar a sua decisão de indeferimento em apreço na inadmissibilidade do pedido de revisão oficiosa, afirmando não se estar perante nenhuma das situações nas quais a revisão oficiosa é admitida, conforme prevê o artigo 78.º da LGT, certo é que
- a referida entidade não deixa de analisar o objecto daquele pedido, debruçando-se sobre a legalidade subjacente ao acto tributário em apreço;
- decorre, igualmente, da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RIAMI' que estão abrangidos no âmbito da jurisdição do Tribunal Arbitral todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através de impugnação judicial, desde que tenham por objecto os actos mencionados nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT;
- não obstante seja, actualmente, pacífico o entendimento de que um acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa é, enquanto acto administrativo em matéria tributária, um acto passível de apreciação pela via judicial, coloca-se a questão de saber em que medida estes actos podem ser apreciados através da interposição de um processo de impugnação judicial (e, consequentemente, de um

- processo arbitral) ou mediante um processo de acção administrativa para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.;
- a resposta dos tribunais à presente questão tem sido clara: a delimitação do meio processual adequado está intrinsecamente dependente da circunstância de o acto de indeferimento comportar a apreciação da legalidade dos actos de liquidação que estão na sua génese, no caso da impugnação judicial, ou ser omissos quanto a essa mesma apreciação, no caso da acção administrativa;
 - a análise da legalidade do acto tributário em crise se verificou neste caso, pois o despacho de indeferimento não se limitou a indeferir o pedido de revisão oficiosa que lhe foi dirigido pela Requerente com fundamento na sua intempestividade, inimputabilidade do erro aos serviços ou na não verificação de certos pressupostos formais;
 - impõe-se concluir que o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em análise consubstancia um acto administrativo que comporta (porque a inclui) a apreciação da legalidade da autoliquidação de IVA a que se reporta, sendo, por essa razão, a impugnação judicial o meio adequado para a contestação desse acto tributário.

3.1.2. Apreciação da questão

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

Para além da apreciação directa da legalidade de actos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar actos de segundo ou terceiro grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, designadamente de actos que decidam reclamações graciosas e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações graciosas) e à «*decisão do recurso hierárquico*».

No art. 2.º do RJAT, em que se define a «*Competência dos tribunais arbitrais*», não se inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos tributários, pois, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas se indica a competência dos tribunais arbitrais para «*a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*» e «*a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*».

Porém, o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos **n.ºs 1 e 2** do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ***todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial***, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT.

Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de que o processo arbitral

tributário constitua «*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*» (n.º 2).

Mas, este mesmo argumento que se extrai da autorização legislativa conduz à conclusão de que estará afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando, no processo judicial tributário, não for utilizável a impugnação judicial ou a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Na verdade, sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre o «*sistema fiscal*», inclusivamente as «*garantias dos contribuintes*» [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] (¹), e sobre a «*organização e competência dos tribunais*» [art. 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP], não pode o referido art. 2.º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo (art. 112.º, n.º 2, da CRP), ser interpretado como atribuindo aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competência para a apreciação da legalidade de outros tipos de actos, para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

(¹) Embora no art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, em que se define a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, se faça referência à criação de impostos e sistema fiscal, esta norma deve ser integrada com o conteúdo do n.º 2 do art. 103.º da mesma, em que se refere que a lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, que constitui uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva, como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional.

A título de exemplo, indicam-se neste sentido, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 29/83, de 21-12-1983, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 338, página 201 (especialmente, páginas 204-205);
- n.º 290/86, de 29-10-1986, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 8.º volume, página 421 (especialmente, páginas 423-424);
- n.º 205/87, de 17-6-1987, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 9.º volume, página 209 (especialmente páginas 221-222);
- n.º 461/87, de 16-12-1987, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 372, página 180 (especialmente página 197);
- n.º 321/89, de 29-3-1989, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 385, página 265 (especialmente página 281).

O Tribunal Constitucional tem entendido também que a reserva de competência legislativa da Assembleia da República compreende tudo o que seja matéria legislativa e não apenas as restrições de direitos (neste sentido, pode ver-se o acórdão n.º 161/99, de 10-3-99, processo n.º 813/98, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 81).

O acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação constitui um acto administrativo, à face da definição fornecida pelo art. 148.º do Código do Procedimento Administrativo [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no art. 2.º, alínea d), da LGT, 2.º, alínea d), do CPPT, e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que, no exercício de poderes públicos visou produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta. Por outro lado, é também inquestionável que se trata de um acto em matéria tributária, pois é feita nele a aplicação de normas de direito tributário.

Assim, o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui um «*acto administrativo em matéria tributária*».

Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa (a que se reportam as referências recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos *comportem* ou *não comportem* a apreciação da legalidade de actos de liquidação. (²)

Eventualmente, como excepção a esta regra poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art. 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável. (³) Outras excepções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos. (⁴)

Mas, nos casos em que não há normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial.

À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial, os actos proferidos em procedimentos de revisão

(²) No conceito de «*liquidação*», em sentido lato, englobam-se todos os actos que se reconduzem a aplicação de uma taxa a uma determinada matéria colectável e, por isso, também os actos de retenção na fonte (para além dos de autoliquidação e pagamento por conta, que não interessam para a decisão do presente processo).

(³) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 2-4-2009, processo n.º 0125/09.

(⁴) Exemplo de uma situação deste tipo é a do art. 22.º, n.º 13, do CIVA, em que se prevê a utilização do processo de impugnação judicial para impugnar actos de indeferimento de pedidos de reembolso.

oficiosa de actos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial *quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de autoliquidação*. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação não comporta a apreciação da legalidade deste será aplicável a acção administrativa para o impugnar. Trata-se de um critério de distinção dos campos de aplicação dos referidos meios processuais de duvidosa justificação, mas o certo é que é o que resulta do teor das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e tem vindo a ser uniformemente adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo. (⁵)

Por outro lado, esta constatação de que há sempre um meio impugnatório processual adequado para impugnar contenciosamente o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação, conduz, desde logo, à conclusão de que não se está perante uma situação em que no processo judicial tributário pudesse ser utilizada a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois a sua aplicação no contencioso tributário tem natureza residual, uma vez que essas acções *«apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido»* (art. 145.º, n.º 3, do CPPT).

Uma outra conclusão que permite a referida delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa é a de que, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, *apenas se inserem nesta competência os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos autoliquidação que comportem a apreciação da legalidade destes actos*.

(⁵) No sentido de o meio processual adequado para conhecer da legalidade de acto de decisão de procedimento de revisão oficiosa de acto de liquidação ser a acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do CPTA) se nessa decisão não foi apreciada a legalidade do acto de liquidação, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20-5-2003, processo n.º 638/03; de 8-10-2003, processo n.º 870/03; de 15-10-2003, processo n.º 1021/03; de 24-3-2004, processo n.º 1588/03, de 6-11-2008, processo n.º 357/08.

Adoptando o entendimento de que o processo de impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos de indeferimento de reclamações graciosas que tenham apreciado a legalidade de actos de liquidação, podem ver-se os acórdãos do STA de 15-1-2003, processo n.º 1460/02; de 19-2-2003, processo n.º 1461/02; e de 29-2-2012, processo n.º 441/11.

A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de actos administrativos *que não comportem* a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a) do n.º 4 do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objectos possíveis do processo arbitral tributário «os actos administrativos *que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*», pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos *que não comportem* a apreciação da legalidade de actos de liquidação.

No caso em apreço, os motivos invocados para o indeferimento da revisão oficiosa foram, em suma:

- tratar-se de uma regularização de dedução;
- estando em causa o apuramento na percentagem de dedução, a regularização só se poder fazer na última declaração do período;
- o erro podia ser corrigido através de reclamação graciosa ou impugnação judicial precedida de reclamação graciosa;
- não existiu um erro imputável aos serviços e a da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, revogou o então n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que equiparava a erro imputável aos serviços, e por tal sujeito ao prazo de quatro anos, o erro na autoliquidação de imposto;
- «nestes termos, passou a ser perentório ao sujeito passivo solicitar a revisão do ato tributário da sua iniciativa, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, no prazo da revisão administrativa, ou seja, e conforme o disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, no prazo de dois anos»;
- «termos em que se julga improcedente por intempestividade o presente pedido de revisão do ato tributário».

Como se vê, os fundamentos do indeferimento do pedido de revisão oficiosa não comportam a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação.

Na verdade, em nenhum ponto a Autoridade Tributária e Aduaneira se pronuncia sobre a questão de legalidade colocada pela Requerente, que é a de saber se é ilegal o método para determinar os termos do exercício do direito a dedução de IVA previsto no ponto 9 do Ofício-Circular n.º 30108, limitando-se a apreciar a questão prévia de saber se era tempestivo o pedido de revisão oficiosa.

À face do critério de repartição dos campos do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial delineado pelas alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, não é necessário que a apreciação da legalidade de um acto de liquidação seja o fundamento da decisão procedimental ou que no pedido formulado se peça a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, bastando que esse acto a *comporte*, o que, neste contexto, significa que no acto impugnado se inclua um juízo sobre a legalidade de um acto de liquidação, mesmo que não seja a sua legalidade ou ilegalidade o fundamento da decisão.

Ora, no caso em apreço, não se pode entender que a decisão do pedido de revisão oficiosa inclua a apreciação da legalidade de qualquer acto de liquidação ou autoliquidação.

Pelo exposto, conclui-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão ao defender que a decisão do pedido de revisão oficiosa não comporta a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação.

Consequentemente, tem de se concluir que este Tribunal Arbitral não é materialmente competente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral

3.2. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente a excepção de incompetência material referida, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões suscitadas, de harmonia com os artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do Código de Processo Civil subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT]

4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b) Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 197.545,78**.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 21-10-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Jorge Carita)

(Álvaro Caneira)