

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 257/2019-T

Tema: IVA – Imposto indevidamente mencionado na factura.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Miguel Patrício e Carla Castelo Trindade, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 09 de Abril de 2019, A..., NIPC..., com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2018... e, conseqüentemente, das autoliquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) referentes aos meses de Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro do ano de 2014, no valor de €1.067.377,39, que são objecto daquele pedido.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:

- i.as indemnizações consubstanciam subvenções públicas, pelo que face à legislação e jurisprudência aplicáveis na matéria, encontram-se excluídas de tributação em sede de IVA, pelo que ao ter liquidado IVA a Requerente incorreu em erro;
- ii.o pedido de revisão oficiosa é o meio adequado à impugnação dos atos tributários de autoliquidação de tributos;
3. No dia 10-04-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 03-06-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 26-06-2019.
 7. No dia 16-09-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
 8. Foi facultada a Requerente a possibilidade de, querendo, exercer o contraditório relativamente à matéria de excepção suscitada pela AT, o que fez.
 9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.

10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, abstiveram-se as mesmas de as apresentar.
11. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prazo esse que foi prorrogado por dois meses, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
12. 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 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma entidade pública empresarial, pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com sede em território nacional.
- 2- A Requerente encontra-se registada, a título principal, para o exercício de actividade de “Transporte interurbano de passageiros em caminho de ferro” (CAE 49100).
- 3- Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, nos termos do artigo 41.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA.

- 4- O Regulamento (CE) n.º 1370/2007, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Outubro de 2007 e o Decreto-Lei n.º 167/2008, de 26 de Agosto estabeleceram o regime jurídico aplicável à definição e compensação de Obrigações de Serviço Público (doravante designado “OSP”) de transporte de passageiros, possibilitando a adopção transitória e gradual de medidas para a implementação de contratos de serviço público.
- 5- No âmbito dos referidos diplomas, previa-se que o pagamento de indemnizações compensatórias por “OSP” deveria ser estabelecido objectivamente e assentar em critérios que evitassem a sobrecompensação ou compensação cruzada.
- 6- Foi publicada a Resolução do Conselho de Ministros n.º .../2011, de 18 de Abril de 2011, na qual se estabelecia que *“O pagamento de compensações de obrigações de serviço público deve ser estabelecido de forma objectiva e alicerçado em critérios de transparência, economia e eficiência do serviço prestado, de modo a evitar a sobrecompensação ou compensação cruzada. Neste contexto, importa contratualizar (...) com a A..., e (...), entidades a quem se encontra cometida, respectivamente, a prestação de serviços públicos de gestão da infra-estrutura integrante da rede ferroviária nacional, de transporte ferroviário de passageiros na rede ferroviária nacional e de transporte colectivo de passageiros em sistema de metro, o regime transitório de financiamento da prestação do serviço público.”*
- 7- A Resolução n.º .../2011 autorizou a atribuição à Requerente de uma indemnização compensatória no montante de €32.600.000,00, estabelecendo que *“a estes valores acresce IVA à taxa legal em vigor”*.
- 8- Em concretização da referida Resolução, foi celebrado o contrato denominado *“Regime transitório de Financiamento da Prestação de Serviço Público”* entre o Estado e a Requerente, que estaria vigente entre os anos de 2011 e 2019.
- 9- No referido contrato estabeleciam-se as condições de prestação pela Requerente, das “OSP” de transporte ferroviário de passageiros a rede ferroviária nacional e as compensações financeiras a pagar pelo Estado.
- 10- O contrato denominado *“Regime Transitório de Financiamento da Prestação de Serviço Público”*, celebrado entre o Estado e a Requerente, contemplava as OSP a que

- se encontrava adstrita a Requerente e que se reconduziam aos interesses públicos previstos na legislação europeia e nacional.
- 11- Neste âmbito, a Requerente comprometia-se a assegurar o número de circulações com o nível de serviço aprovado pelo Estado, praticar, nos termos da legislação vigente, preços de transporte controlados administrativamente, assegurar o transporte das pessoas e entidades com direito de transporte gratuito ou a preços bonificados, de acordo com a legislação em vigor e assegurar um serviço de transporte seguro, eficiente e com níveis de qualidade adequados.
 - 12- O valor das indemnizações compensatórias tem como finalidade assegurar a cobertura de custos incorridos pela Requerente na prestação das OSP.
 - 13- O referido contrato foi, posteriormente, revogado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 3/2012, de 9 de Janeiro.
 - 14- Entretanto, não houve lugar à formalização de novos contratos, pelo que a atribuição de indemnizações compensatórias se processou nos moldes previstos nas Resoluções de Conselhos de Ministros que autorizavam a respectiva atribuição.
 - 15- A Resolução n.º .../2014, de 29 de Agosto de 2014 estabelecia *“que as verbas atribuídas que revestem a natureza de indemnizações compensatórias a atribuir à (...) A..., (...) se enquadram nas disposições constantes do Regulamento (CE) n.º 1370/2007, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Outubro de 2007, e no Decreto-Lei n.º 167/2008, de 26 de Agosto, alterado pela Lei n.º 64/2013, de 27 de Agosto”*.
 - 16- A Resolução em apreço veio autorizar a atribuição de uma indemnização compensatória no montante de €18.857.000,00.
 - 17- A Resolução do Conselho de Ministros n.º .../2011 estabeleceu que aos valores indicados a título de indemnizações compensatórias *“acresce IVA à taxa legal em vigor”*.
 - 18- Em cumprimento do contrato denominado *“Regime Transitório de Financiamento da Prestação de Serviço Público”*, celebrado com o Estado Português e no âmbito da sua actividade de prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros e mercadorias em linhas férreas, troços de linha e ramais que integram ou venham a integrar a rede ferroviária nacional, bem como o transporte internacional de passageiros,

os quais se traduzem na realização de serviços de interesse geral, recebeu a título de compensação pela sua realização, determinados valores de indemnizações compensatórias.

19- A Requerente procedeu à autoliquidação do IVA correspondente, à taxa legal em vigor à data dos factos (6%), por aplicação da verba 2.1 da Lista I Anexa ao Código do IVA, do seguinte modo:

Declaração Periódica de IVA		Detalhe	c/ IVA (euros)	IVA (euros)	Documento SAP	Data
Setembro	...	liquidação de IVA	12.571.333,37			29/09/2014
		recebimento	12.571.333,37	711.584,91		26/09/2014
		liquidação de IVA	1.571.416,66	88.948,12		29/09/2014
		recebimento	1.571.416,66			26/09/2014
Outubro	...	liquidação de IVA	1.571.416,63	88.948,12		31/10/2014
		recebimento	1.571.416,63			03/11/2014
Novembro	...	liquidação de IVA	1.571.416,67	88.948,12		30/11/2014
		recebimento	1.571.416,67			30/11/2014
Dezembro	...	liquidação de IVA	1.571.416,63	88.948,12		19/12/2014
		recebimento	1.571.416,63			19/12/2014
Total			18.856.999,96	1.067.377,39		

20- Não se conformando com as autoliquidações de IVA efetuadas, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT.

21- O referido pedido de revisão foi indeferido.

22- Da decisão do pedido de revisão consta, para além do mais, o seguinte:

IV.1.2.1.2 - Apreciação

27. No caso em análise estamos perante uma situação em que a Requerente, na sequência dos serviços prestados consubstanciados no cumprimento de obrigações de serviço público, procedeu à liquidação do IVA respetivo à taxa de 6% por aplicação da verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA, sobre os montantes recebidos do Estado Português a título de indemnizações compensatórias, em cumprimento da Resolução do Conselho de Ministros n.º /2013, de 10.04, e do Decreto-lei n.º 167/2008, de 26.08.

28. Sucede porém, que posteriormente, a Requerente, veio a constatar que as mencionadas quantias não se encontravam sujeitas a tributação em sede deste imposto, por força do disposto

no artigo 73.º da Diretiva IVA, acolhido pelo CIVA no artigo 16.º, n.º 5, alínea c), bem como, face à jurisprudência emanada pelo TJUE sobre esta matéria.

29. Assim sendo, segundo o seu entendimento, pagou imposto que não era devido, considerando as respetivas sujeições a imposto ilegais.
30. Nestes termos importa, a título prévio, aferir sobre a suscetibilidade e tempestividade do recurso ao procedimento de Revisão Oficioso como meio de lograr obter as pretensões formuladas em sede de petição.
31. Assim, sendo, no que se refere a esta questão, muito embora a Requerente discorra 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, não se afigura assistir razão para o invocado (artigos 1.º a 32.º da petição de Revisão Oficiosa).
32. O mesmo sucedendo quanto ao alegado no ponto II. ii) que se refere ao direito à correção do IVA liquidado indevidamente no prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA (artigos 91.º a 123.º da petição de Revisão Oficiosa).
33. Tendo em consideração que estas duas questões são convergentes, por uma questão de sistematização e clareza de exposição, muito embora a Requerente as autonomize, iremos proceder à sua análise em conjunto
34. 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, podendo ter como fundamento, como decorre do previsto no artigo 78.º da LGT, erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória, ou duplicação de coleta.
35. 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.”*
36. Face à configuração efetuada pelo sujeito passivo na sua petição inicial, porque estamos perante um suposto erro na autoliquidação, decorrente de um errado enquadramento jurídico-tributário dos valores recebidos a título de indemnizações compensatórias, o mesmo seria, no entendimento da Requerente, considerado imputável aos serviços, nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do CIVA.

37. Nessa medida, face ao entendimento firmado na jurisprudência dos tribunais superiores, ainda que tal erro tenha sido detetado pelo contribuinte para além do prazo de reclamação graciosa ou impugnação judicial (131.º do CPPT), impende sobre a administração fiscal, o dever de apreciar a legalidade dos atos tributários em causa, promovendo à sua revisão uma vez verificados os fundamentos para tal.
38. Não obstante, ressalva-se desde já que, conforme melhor se demonstrará nos pontos seguintes, não se verifica, no caso concreto, a existência de qualquer ilegalidade, e em consequência, o putativo erro na autoliquidação invocado jamais poderá ser imputável à AT, porque inexistente.
39. Posto isso, cumpre verificar se as autoliquidações em causa foram, ou não efetuadas, em desconformidade com a lei.
40. Determina o n.º 1 do artigo 27.º do CIVA que "(...) os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78.º, no prazo previsto no artigo 41.º, nos locais de cobrança legalmente autorizados.", sendo o montante de imposto exigível corresponde à diferença entre os valores deduzidos nos termos do artigo 19.º e seguintes de CIVA, e o imposto incidente sobre as operações tributáveis efetuadas.
41. Nesse sentido, os sujeitos passivos estão obrigados, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, a "enviar mensalmente uma declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respetivo cálculo."
42. Da conjugação do disposto no artigo 203.º e 226.º da Diretiva IVA, e com a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, decorre a obrigação de entrega ao Estado do IVA faturado, ainda que indevidamente, e independente do motivo, bem como, quer a aplicação de uma taxa superior/inferior à devida, quer a sua menção indevida, como sucede no presente caso.
43. Razão pela qual, determina o n.º 7 do artigo do mesmo Código que "quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo (...)", devendo ter-se aqui presente o artigo 219.º da Diretiva IVA que assimila a fatura qualquer documento ou faça mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.
44. Acresce que, com relevância para a análise a efetuar, importa chamar ainda à colação o n.º 3 do artigo 97.º do CIVA onde se dispõe que "(...) liquidações só podem ser anuladas(...)" na

sequência de recurso hierárquico, reclamação graciosa ou impugnação, "(...) *quando esteja provado que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente nos termos do artigo 37.º*"

45. Daqui resulta evidente, que as autoliquidações efetuadas pelos sujeitos passivos de IVA, nas declarações periódicas apresentadas, apenas poderão ser objeto de anulação em sede de revisão oficiosa, no que se refere ao imposto incidente nas operações tributáveis que efetuarem, se o imposto em causa não estiver contido na fatura ou documento que titule o pagamento.
46. Logo, para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era necessário que os documentos emitidos nos quais consta IVA à taxa legal em vigor, fossem corrigidos, nos termos legais, para que fosse eliminada a referida menção, conforme procedimento constante do artigo 78.º do CIVA.
47. Não se verificando tais requisitos, inexistirá fundamento legal para a anulação das autoliquidações em questão, por as mesmas estarem em conformidade com as normas legais aplicáveis.
48. E nem se diga que a tal obsta a circunstância de as operações em causa, face ao quadro legal defendido pela Requerente, não serem sujeitas a tributação.
49. Na verdade, quando muito, esse facto determinava não a ilegalidade das autoliquidações, mas da liquidação efetuada no documento de suporte emitido, que segundo o sujeito passivo, menciona erradamente o IVA, cuja retificação se impunha, repondo, assim, a verdade fiscal.
50. A autoliquidação deve estar em conformidade com o IVA liquidado pelo sujeito passivo na sua faturação e respetiva contabilização, sob pena de ilegalidade.
51. De facto, na situação presente, mostra-se difícil admitir a existência de um mero erro na autoliquidação, porquanto os erros são prévios e decorrem da própria faturação das operações pelo sujeito passivo. As autoliquidações praticadas limitam-se a refletir os registos contabilísticos existentes, não dando origem a um erro novo.
52. Quanto a este ponto em concreto, e atendendo em especial ao tipo de entidades em causa, à relação jurídica entre elas e os procedimentos próprios de pagamento dos montantes em análise, a verdade é que estamos perante um caso com contornos especiais, uma vez que, face

aos elementos coligidos pela Requerente com a petição de Revisão Oficiosa, o documento de suporte à liquidação do IVA, não se consubstancia numa normal fatura.

53. Atendendo aos elementos juntos pela Requerente sob documento 7, intitulado por “Lançamentos contabilísticos”, constata-se que a mesma fez constar os montantes recebidos a título de indemnização compensatória numa conta 7511, e bem assim, o IVA liquidado numa conta 24331, indicando como documentos de suporte a Resolução do Conselho de Ministros n.º /2013, de 10.04 e a Resolução do Conselho de Ministros n.º /2014, de 29.08, que determinou para o período de 2014 que à A... seria atribuídas indemnizações compensatórias no montante de € 18.857.000,00, a que, nos termos do disposto na Resolução do Conselho de Ministros n.º 23/2011, de 18.04 acrescia IVA à taxa legal em vigor, o que resultava igualmente, da cláusula 5.º do contrato celebrado entre o Estado Português e a A..., junto à petição como documento n.º 5.
54. Pelo que, não concordando com o que ali se encontra estatuído, cabia à A... recorrer aos meios judiciais ao seu dispor para sindicar a legalidade dos atos em causa.
55. Não se mostra assim a Revisão Oficiosa o meio adequado para obter o efeito pretendido, tanto mais que, reitera-se, a mesma tem como objeto atos tributários.
56. Sem prescindir, face ao alegado pela Requerente e à situação fática descrita, e consubstanciando os mencionados elementos documentos internos da Requerente com base nos quais procedeu aos necessários registos contabilísticos, poderia equacionar a hipótese de estarmos perante uma situação enquadrável no âmbito do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, que se refere às regularizações decorrentes de inexatidão nas faturas.
57. Tanto mais se tivermos em consideração o conceito lato de fatura inexata adotado pelo legislador.
58. Nesse sentido trazemos à colação a doutrina defendida por João Canelhas Duro³ que refere que, *«perante a utilização de um conceito vago como “fatura inexata”, o aplicador deve procurar a densificação conceptual que mais se adequa à natureza da norma em apreço e à estrutura lógica do sistema jurídico. Ora, pela leitura do n.º 3 do art.º 78.º constata-se que o erro em questão é suscetível de originar tanto imposto liquidado em excesso como imposto liquidado por defeito. Desta forma, não se aceita que seja afastada a possibilidade desse erro na liquidação*

ter origem numa errada configuração jurídica da operação titulada pela fatura, sendo quase sempre, de direito, precisamente, o erro que origina incorreções de imposto liquidado.»

59. Aliás, uma das principais causas de inexatidões nas menções constantes da alínea d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, que se refere às taxas aplicáveis e ao montante de imposto, é precisamente o errado enquadramento jurídico-tributário.
60. Reiterando esse entendimento, veja-se a fundamentação constante na decisão que recai sobre pedido de pronúncia arbitral proferida no âmbito do processo n.º 350/2015-T⁴, onde de forma exemplar se esclarece que:

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

Não se vislumbra, efetivamente, qualquer fundamento material para distinguir, como se faz na decisão ora em análise, os casos em que “o sujeito passivo indica uma taxa de IVA incorreta”, intencionalmente, por estar errado no enquadramento que faz da operação, de todos os restantes casos em que tal ocorra, sem querer ou propositadamente. Com efeito, como se apontou já, julga-se que a limitação temporal consagrada no artigo 78.º/3 do Código do IVA tem subjacente a necessidade de assegurar à Requerida uma dilação suficiente para, dentro do prazo de caducidade dos tributos, proceder às fiscalizações e correções que, em função das retificações operadas, se tornem necessárias. Ora, a verdade é que tal necessidade se verifica precisamente com a mesma intensidade, quer a retificação se dê porquanto o sujeito passivo procedeu, nas faturas que emitiu, a um errado enquadramento de direito da operação tributável em que interveio, quer aquela se dê por qualquer outro motivo, não se detetando, ao contrário do que alega a Requerente, qualquer injustiça (...)

61. Concluindo, salvo melhor entendimento, estar-se-á perante uma situação de inexatidão de fatura relevante para efeitos de passível de correção nos termos do n.º 1 e 3 do artigo 78.º do CIVA, quando o valor tributável da operação, ou o respetivo imposto nela mencionado, não forem os corretos, face aos factos apurados e ao direito aplicável.
62. Abrangendo não só os casos em que um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado (por exemplo, não haver menção à taxa de IVA aplicável ou ao imposto liquidado), bem como quando um de tais requisitos esteja incorretamente observado, como seja, o imposto liquidado não seja o correto, como acontece nos autos. E isto independentemente de quaisquer motivações subjetivas das partes envolvidas.
63. Mas mesmo assim, não se afigura assistir razão ao alegado pela Requerente.
64. Com efeito, estando no âmbito do IVA, importa aferir se o pedido de revisão oficiosa do ato tributário de autoliquidação poderá sobrepor-se às normas do direito de regularização deste imposto, como é o caso do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA.
65. Ou seja, aferir da possibilidade de um sujeito passivo que, eventualmente, nos termos do CIVA, já não pode regularizar o IVA liquidado, atingir o mesmo resultado através da revisão oficiosa prevista no n.º1 do art.º 78.º da LGT e n.º1 do art.º 98.º do CIVA.
66. Com efeito, sendo certo que o mecanismo da revisão oficiosa é extensível ao IVA, a verdade é que a aplicabilidade do art.º 78.º da LGT não prejudica as especificidades próprias do funcionamento deste imposto, e a imperatividade das normas que preveem prazos especiais para o exercício do direito de regularização.

67. A Revisão Oficiosa da autoliquidação do IVA não pode, pois, prejudicar os pressupostos do direito de regularização, sob pena das normas reguladoras deste direito ficarem desprovidas de qualquer efetividade.
68. Quanto a este ponto, importa desde logo esclarecer que face à realidade fáctica descrita pela Requerente, estamos aqui no âmbito do direito à dedução e não do direito à regularização do IVA.
69. De facto, o direito à 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
70. A regularização do imposto consiste na retificação do imposto considerado em declaração periódica anterior, ou seja, um ato anterior do sujeito passivo.
71. Conforme refere João Canelhas Duro⁵, *"também o n.º 2 do art.º 98.º institui um prazo de dedução de imposto, sendo aplicável àquelas 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 à 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 à 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 titula 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).
72. Este entendimento quanto ao âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 98.º CIVA, e à distinção entre direito à dedução e à regularização decorre, igualmente, do Ofício – Circulado n.º 30082/2005, 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, 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 98º do CIVA.
73. O n.º 2 do artigo 98.º permite impor um prazo limite de carácter geral para o exercício do direito, e por outro lado, eventualmente, acautelar situações excecionais que poderiam impedir a dedução de imposto dos artigos 22.º e 23.º do CIVA.

74. Aliás quando o mesmo refere "*imposto entregue em excesso*", dá claramente a entender que o prazo de 4 anos aí referido não se aplica às regularizações de (auto)liquidações, mas sim de reembolsos decorrentes das (auto)liquidações realizadas, em virtude de existência de créditos de imposto apurados nas declarações periódicas apresentadas nos termos do artigo 22.º do CIVA, em especial o seu n.º 5 e seguintes, e do Despacho normativo n.º 18-A/2011, de 11 de julho⁷.
75. Assim sendo, tendo concludo-se que o prazo de revisão oficiosa não se sobrepõe aos prazos de regularização previstos no CIVA, e não tendo a A... procedido à regularização exigida no prazo legal em vigor, a situação tributária consolidou-se com o decurso do tempo.
76. Não tendo ocorrido a retificação no prazo estabelecido, a situação tributária consolidou-se pelo decurso do tempo.
77. De facto, 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
78. O direito à regularização não é, no entanto absoluto encontrando-se sujeito a determinados requisitos, nomeadamente, temporais, o que significa que tem de ser exercidos nos prazos previsto na lei, os quais se impõem por força do princípio da segurança e certeza jurídicas.
79. Assim sendo, não padecem as autoliquidações objeto do presente procedimento de qualquer ilegalidade, estando conformes às normas que lhes estão subjacentes.
80. Tendo a Requerente liquidado o imposto em causa, de acordo com o documento de suporte respetivo, terá entregue, precisamente, o imposto que era devido, e não em excesso.
81. Em jeito de conclusão, tendo o pedido de revisão oficiosa por objeto atos tributários, ou seja, as autoliquidações consubstanciadas na entrega das respetivas declarações periódicas de imposto, não se aceita que as mesmas padeçam de qualquer erro de enquadramento ou erro de direito, já que o mesmo, a existir (o que reitera-se não sucede), não se refere aquelas, mas ao ato de liquidação prévios aquelas.

82. Dado que não se verificou qualquer regularização, pelo menos, dentro dos prazos legalmente previstos, face ao que se deixou dito, para efeito de legalidade das autoliquidações relevam os documentos originais, que salvo entendimento diverso, não padecem de qualquer das ilegalidades apontadas pela A...
83. Face ao exposto, não tendo havido lugar a qualquer regularização dos documentos de suporte dos registos contabilísticos, com base nos quais a Requerente apresentou as autoliquidações aqui em causa dentro dos prazos e meios legalmente previstos, não pode a mesma pretender, através do procedimento de Revisão Oficiosa, obter esse mesmo efeito, invocando o artigo 78.º da LGT, conjugado com o 98.º do CIVA.
84. Face ao exposto, verifica-se que o direito à regularização caducou, sendo intempestivo o pedido formulado no presente procedimento.
85. Nesse sentido fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela A... , porquanto, independentemente do entendimento que fosse defendido quanto à natureza das indemnizações compensatórias pela assunção de obrigações de serviço público, a verdade é que já não se mostra possível regularizar o IVA, que segundo a Requerente, foi indevidamente liquidado.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do 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 actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* 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/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

i. Da matéria de excepção

a) Da alegada incompetência material em virtude de não ter sido apreciada a legalidade de um acto de liquidação

A Requerida apresentou Resposta defendendo-se por excepção, tendo invocado, em primeiro lugar, a incompetência material do Tribunal Arbitral, uma vez que, no seu entender, na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não foi apreciada a legalidade de um ato de liquidação.

Afirma a Requerida que *“a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi motivada pelo entendimento de que não seria aplicável o prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA e no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, nem sequer o prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT ou no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA”*, não se tendo debruçado sobre a legalidade dos actos de liquidação subjacentes.

Com efeito, entende a Requerida, que o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa consubstancia um acto administrativo em matéria tributária que, por não comportar a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, não pode ser sindicado através da impugnação judicial, pelo que o meio processual adequado seria a acção administrativa.

Mais sustenta que, constituindo o processo arbitral tributário um meio processual alternativo à impugnação judicial (cf. artigo 124.º, n.º 1, 2 e 4, alínea a) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), e não sendo a impugnação judicial o meio processual adequado quando não tenha sido apreciada a legalidade da liquidação, a sindicância do acto em questão encontra-se fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral.

A Requerida invoca, em abono da sua tese, as decisões arbitrais proferidas no âmbito do processo n.º 244/2013-T, 249/2014-T, 299/2013-T e 613/2014-T.

Por seu turno, entende a Requerente que para aferir sobre a competência do Tribunal Arbitral quanto à possibilidade de pronúncia sobre a legalidade de determinado acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, impõe-se apurar se esse acto, de alguma forma, compreendeu a apreciação da legalidade do ato tributário que esteve na génese da revisão oficiosa. Sustenta a Requerente que, no caso *sub judice*, a AT não se limitou a indeferir o pedido de revisão com fundamento na sua intempestividade, inimputabilidade do erro aos serviços ou na não verificação de certos pressupostos formais, tendo também concluído que “(...) *não padecem as autoliquidações objeto do presente procedimento de qualquer ilegalidade, estando conforme às normas que lhes estão subjacentes*”, pelo que, em seu entender, estaremos perante um acto administrativo que comporta a apreciação da legalidade das autoliquidações de IVA, razão pela qual é passível de sindicância pelo Tribunal Arbitral.

Relativamente à matéria em causa, diga-se, desde logo, que neste aspecto nunca assistiria razão à Requerida.

De acordo com o que tem sido o entendimento dominante, ou seja, de que apenas poderão ser objecto do processo arbitral os actos de segundo e terceiro grau que conheçam da legalidade da liquidação, e verificando-se que a decisão do procedimento de revisão oficiosa não se tenha pronunciado pela legalidade do acto de autoliquidação, deverá concluir-se pela extemporaneidade (e não pela incompetência) do pedido arbitral, uma vez que o n.º 1, al. a) do art.º 10.º do RJTA, remete para os factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 102.º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação judicial, e como é jurisprudência assente, os actos de segundo e terceiro grau que não conheçam da legalidade dos actos de liquidação, não são susceptíveis de impugnação judicial, mas de acção administrativa especial, pelo que o concreto acto de decisão do procedimento de revisão oficiosa que não conheça da legalidade da liquidação não é susceptível de servir de termo inicial para o prazo de impugnação arbitral de tal acto de liquidação.

Deste modo, a questão suscitada sempre deveria ser formulada sob o prisma da tempestividade da lide, questão, igualmente, de conhecimento oficioso.

Posto isto, e conforme se verifica da leitura da decisão do procedimento de revisão oficiosa, a mesma conclui que não se mostram verificados os pressupostos para efectuar a revisão.

Neste sentido poder-se-ia concluir, nos termos previamente expostos, pela extemporaneidade do pedido arbitral, por claudicar a possibilidade de considerar a decisão do pedido de revisão oficiosa como termo inicial do prazo de impugnabilidade do acto de liquidação objecto da presente acção arbitral.

Não obstante, embora o dispositivo decisório do pedido de revisão expresse que foi considerado não se verificarem os pressupostos para efectuar a revisão peticionada, analisada devidamente a fundamentação da decisão, verifica-se que o pressuposto que a AT considerou não se verificar foi a existência de erro imputável aos serviços e que para chegar a tal conclusão analisou a legalidade da autoliquidação, julgando-a legal e, por isso, não afectada por erro.

Ou seja, no fundo a AT considerou não se verificarem os pressupostos para a revisão, por não existir erro de facto ou de direito, visto a autoliquidação ser, no seu entender legal.

Como se pode ler na decisão do pedido de revisão oficiosa, *“não se verifica, no caso concreto, a existência de qualquer ilegalidade, e em consequência, o putativo erro na autoliquidação invocado jamais poderá ser imputável à AT, porque inexistente...”*.

Ora, a ser assim, como é, dever-se-á concluir que no procedimento de revisão a AT conheceu da legalidade da liquidação, negando a existência de qualquer ilegalidade, nada obstando por isso ao conhecimento do mérito da causa.

Deverá, por isso, improceder a arguida excepção da incompetência do tribunal arbitral, e julgar-se tempestiva a presente lide.

b) Da alegada incompetência do Tribunal Arbitral para apreciação dos pedidos de declaração da ilegalidade da decisão da revisão oficiosa

Subsequentemente, sustenta a Requerida que nos termos conjugados do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011 e do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que determinam a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, os Tribunais Arbitrais não tem competência para apreciar

a legalidade dos actos de autoliquidação, quando não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do artigo 131.º do CPPT.

Em seu entendimento, a equiparação do procedimento de revisão oficiosa ao disposto no artigo 131.º, n.º 1 do CPPT, para efeito da subsequente impugnação da respectiva decisão de indeferimento, está vedada em sede arbitral, uma vez que o artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral “*as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação (...) que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT*”, não se referindo aí a revisão oficiosa prevista no artigo 78.º da LGT. Pelo que foi intenção do legislador restringir o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, tenham sido precedidas, obrigatoriamente, de reclamação graciosa, prevista no artigo 131.º do CPPT.

Entende, ainda, a Requerida que uma interpretação extensiva do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, que equiparasse o procedimento de revisão oficiosa à reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT, seria ilegal por dois motivos: por um lado, porque ponderados os elementos interpretativos literal, histórico e teleológico, não se alcança outra solução interpretativa, configurando um entendimento forçado a hipótese de o legislador ter o legislado de forma imperfeita. E, por outro lado, porque tal entendimento seria violador dos princípios constitucionais do Estado de Direito e da separação de poderes e da legalidade, como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, que vinculam o legislador e toda a actividade da AT.

A Requerida suporta o seu entendimento nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 51/2012-T, 263/2013-T e 303/2013-T.

Em resposta à excepção invocada pela Requerida, no que à alegada incompetência do Tribunal Arbitral para apreciação dos pedidos de declaração da ilegalidade da decisão da revisão oficiosa diz respeito, a Requerente começa por reafirmar a competência material do Tribunal Arbitral para se pronunciar sobre actos de segundo e terceiro grau que comportem a apreciação de um acto de liquidação.

Entende a Requerente, alicerçada nas decisões arbitrais proferidas nos processos 613/2014-T e 117/2013-T, que uma vez que a lei permite expressamente que os contribuintes optem pela

reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de actos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do acto tributário em vez da reclamação graciosa.

A Requerente cita, em abono da sua posição, o Acórdão do Tribunal Constitucional no âmbito do processo n.º 636/17, de 11 de Maio de 2018, no qual se concluiu que *“a integração dos casos em que existiu «pedido de revisão oficiosa» no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao abrigo do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011”*, não é inconstitucional *“encontrando-se tais situações, por isso abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD”*.

Pugna, por isso, a Requerente pela equiparação da revisão oficiosa à reclamação graciosa prevista no artigo 133.º do CPPT, resultado esse que se pode alcançar, em seu entender, através dos critérios de interpretação do artigo 9.º do Código Civil, viabilizando-se, assim, a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.

Nesta linha, conclui a Requerente pela arbitrabilidade das pretensões relativas à legalidade de actos de autoliquidação de tributos que tenham sido precedidas de decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa que comportem a apreciação da legalidade dos referidos actos de liquidação.

A questão suscitada já foi amplamente debatida e está decidida e estabilizada na jurisprudência.

Assim, o Acórdão do TCA-Sul de 11-07-2019, proferido no processo 147/17.4BCLSB, esclareceu cabalmente que *“Tendo a Impugnante previamente ao pedido de pronúncia arbitral recorrido à via administrativa para corrigir a autoliquidação, por via da interposição de revisão do ato tributário, a questão não é inarbitrável podendo/devendo o Tribunal Arbitral dela conhecer.”*.

Também o Tribunal Constitucional, no Acórdão de 11 de Maio de 2018, proferido no processo n.º 636/17, concluiu que não é *“inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos*

termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD”.

Deste modo, e pelos fundamentos dos arestos citados, aos quais se adere integralmente, deverá improceder também esta exceção.

c) Da alegada incompetência material face ao pedido de condenação da AT ao reembolso de IVA suportado em excesso

Quanto ao pedido formulado pela Requerente tendente à condenação da AT ao reconhecimento do direito à restituição do IVA liquidado e pago em excesso, entende a Requerida que tal pedido não se encontra abrangido pela competência dos tribunais arbitrais.

Sustenta a Requerida que o âmbito de competência dos tribunais arbitrais definido no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, não contempla a apreciação de pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária. Embora a lei de autorização legislativa ao abrigo da qual foi instituída a arbitragem em matéria tributária tivesse previsto que *“O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”* (cf. artigo 124.º, n.º 2 e 4, alínea b) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), o legislador optou por não contemplar no RJAT a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária.

Com este fundamento, conclui a Requerida pela existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do Tribunal Arbitral.

Quanto a esta questão, entende a Requerente que labora em erro a Requerida quando entende que o pedido formulado por aquela se reporta *“à condenação da Administração Tributária ao reconhecimento do direito à restituição do IVA liquidado e pago em excesso”*. Esclarece a Requerente que o pedido por si formulado é no sentido de que *“seja declarada a ilegalidade do despacho de indeferimento da revisão oficiosa acima identificado e, bem assim, das autoliquidações de IVA subjacentes ao mesmo, sendo as mesmas anuladas para todos os efeitos legais”*.

Com efeito, entende a Requerente que a obrigatoriedade de a AT reembolsar a Requerente pelo valor integral do IVA indevidamente pago, será uma consequência da anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão (que, consequentemente, implica também, a anulação dos actos de autoliquidação efectuados nas declarações periódicas de IVA de Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro de 2014), pelo que tal condenação não consubstancia, em seu entender, um pedido principal.

Uma vez mais será de reconhecer, na matéria ora em apreço, razão à Requerente.

Efectivamente, também se trata esta matéria de questão já discutida e sedimentada, podendo, por exemplo, ler-se no Acórdão do TCA-Sul de 22-05-2019, proferido no processo 7/18.1BCLSB, que *“Não padece de vício inquinatório de nulidade por pronúncia indevida, a decisão do tribunal arbitral que condene a Requerida no reembolso à Requerente do montante de imposto pago e anulado”*.

Como se esclarece neste aresto:

“A competência dos tribunais arbitrais está fixada no art.º2.º, n.º1 alíneas a) e b), do RJAT, pelo que importará, desde logo, indagar se o pedido de condenação da AT “no reembolso à Requerente do montante de imposto pago (€ 55.081,78)”, se compreende no âmbito da competência do tribunal arbitral para apreciar 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.

Uma leitura conjugada do disposto naquele art.º2.º do RJAT com o disposto no art.º10.º, n.º1, alínea a) do mesmo diploma, parece apontar no sentido de que a competência dos tribunais arbitrais corresponderá, salvo restrições legais, aos casos em que, no processo judicial tributário, os tribunais tributários conhecem das pretensões através do meio processual da impugnação judicial – artigos 97.º, n.º1 alíneas a) a f), 99.º e 102.º, n.º1, todos do CPPT.

Como se sabe, em processo judicial tributário, é pelo pedido que se afere a adequação do meio processual ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo Autor não se ajusta à finalidade abstractamente configurada por lei para essa forma processual, ocorre erro na forma do processo

(cf. Prof. Alberto dos Reis, in “Código de Processo Civil Anotado”, volume II, Coimbra Editora, 3.^a edição - reimpressão, págs. 288/289).

Só que, estando os tribunais arbitrais limitados na sua competência material à apreciação de pretensões que se prendem com “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”, quaisquer outras pretensões – não compatíveis, em processo judicial tributário, com a forma processual da impugnação judicial – excedem o âmbito da sua competência, fixada no art.º2.º, n.º1 do RJAT.

Ora, por força da consagração do princípio constitucional da tutela judicial efectiva (cf.art.º.268.º, n.º.4, da Constituição da República), o processo judicial tributário tem vindo a perder a sua natureza estrita de um contencioso de mera anulação e a conferir tutela a pretensões características de um contencioso de plena jurisdição. É que, como se diz no Acórdão deste tribunal de 06/08/2017, tirado no proc.º06112/12, aquele princípio constitucional “somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do acto tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respectivos juros”

Deste modo, pelos fundamentos expostos, aos quais se adere integralmente, julga-se ser de improceder a excepção ora apreciada.

ii. Do fundo da causa

A questão principal que se coloca nos presentes autos de processo arbitral prende-se com o apurar do direito à correcção de IVA considerado como liquidado indevidamente, bem como da sujeição, ou não, a IVA, da indemnização compensatória auferida pela Requerente.

Sobre estas matérias, entende a Requerente, em suma, que as mencionadas indemnizações, consubstanciando subvenções públicas, face à legislação e jurisprudência

aplicáveis nesta matéria, encontravam-se excluídas de tributação em sede de IVA, pelo que, ao ter sido liquidado IVA pela Requerente, ocorreu um erro.

A Requerente, trazendo à colação o Acórdão do TJUE *Office des Produits Wallons* (“OPW”), de 22 de Novembro de 2001, referente ao processo C-184/00, que define os pressupostos de tributação em IVA das subvenções à luz do direito europeu, entende que a sujeição a IVA de indemnizações compensatórias, ou de subvenções em geral, depende da verificação de determinados pressupostos, nomeadamente, de terem uma relação directa com transmissões de bens ou prestações de serviços de que sejam a contraprestação directa.

Conclui a Requerente que, no caso *sub judice*, “*não é possível aferir um nexo directo entre a subvenção/dotação recebida pela Requerente e as operações por esta praticadas. Concretamente, o preço a pagar pelo consumidor dos bens ou serviços transacionados pela Requerente não é fixado de modo a que diminua na proporção da subvenção concedida pelo Estado, não constituindo um elemento de determinação do preço exigido pela Requerente aos consumidores finais*”, pelo que a indemnização compensatória atribuída à Requerente não preenche os pressupostos de sujeição a IVA.

Mais sustenta a Requerente que, tendo sido liquidado imposto em excesso por erro de enquadramento das operações por si realizadas, pode socorrer-se do artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA para proceder à correcção do referido erro. Em seu entender, o artigo 98.º, n.º 2 do CIVA apenas não será aplicado às situações abrangidas por prazos regulados em disposições especiais do CIVA, como sejam as situações do artigo 78.º do CIVA.

Entende a Requerente que não pode equiparar-se a situação *sub judice* a uma “inexactidão de fatura” e, por esse motivo, pretender-se aplicar-se o artigo 78.º, n.º 1 e 3 do CIVA, já que apenas estamos perante uma “*inexactidão da fatura*” quando um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado, o que não é o caso.

Mais sustenta que o erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui um erro material, nem um erro de cálculo, pelo que não lhe é aplicável o artigo 78.º, n.º 6 do CIVA, mas antes o regime geral do artigo 98.º, n.º 2 do CIVA.

Por seu lado, sustenta a Requerida que não se verifica, no caso *sub judice*, a existência de qualquer ilegalidade, que permitisse preencher o conceito de “*erro imputável aos serviços*” e legitimar o recurso ao pedido de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT.

Entende a Requerida que da conjugação do disposto no artigo 203.º e 226.º da Directiva IVA, com a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, decorre a obrigação de entrega ao Estado do IVA facturado, ainda que indevidamente, e independentemente do motivo.

Acresce que, em seu entender, as autoliquidações efectuadas pelos sujeitos passivos de IVA, nas declarações periódicas apresentadas, apenas poderão ser objecto de anulação em sede de revisão oficiosa, no que se refere ao imposto incidente nas operações tributáveis, se o imposto em causa não estiver contido na fatura ou documento que titule o pagamento. Com efeito, em seu entender, para que fosse possível anular as autoliquidações *sub judice*, seria necessário que os documentos emitidos nos quais consta IVA à taxa legal em vigor, fossem corrigidos, nos termos legais, para que fosse eliminada a referida menção, conforme procedimento constante do artigo 78.º do CIVA.

Considera, ainda a Requerida que, a circunstância alegada pela Requerente de que as operações em causa não estão sujeitas a IVA, não determina a ilegalidade das autoliquidações, mas, quando muito, da liquidação efetuada no documento de suporte emitido. Considera, em síntese, que os erros são prévios à autoliquidação e decorrem da própria facturação das operações pelo sujeito passivo.

Entende também a Requerida que, uma vez que estamos perante documentos internos da Requerente, poderia equacionar-se a hipótese de estarmos perante uma situação enquadrável no n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, nomeadamente, inexactidão das facturas.

Acrescenta a Requerida que estamos, no caso *sub judice*, no âmbito do direito à dedução e não do direito à regularização do IVA, pelo que o prazo de revisão oficiosa não se sobrepõe aos prazos de regularização previstos no CIVA e, não tendo a Requerente procedido à regularização exigida no prazo legal em vigor, a situação tributária consolidou-se com o decurso do tempo.

Não tendo havido lugar a qualquer regularização dos documentos de suporte dos registos contabilísticos com base nos quais a Requerente apresentou as autoliquidações, dentro dos prazos e meios legalmente previstos, não pode a mesma proceder, através do procedimento de revisão oficiosa, obter esse mesmo efeito invocando o artigo 78.º da LGT, conjugado com o 98.º do CIVA.

Quanto à questão de fundo, isto é quanto à questão da sujeição ou não sujeição da indemnização compensatória a IVA, entende a Requerida que atentas as disposições conjugadas do artigo 16.º do CIVA e do artigo 73.º da Directiva IVA, serão incluídos no valor tributável da operação as subvenções conexas com o preço das operações desde que reunidos determinados requisitos, nomeadamente: que as subvenções sejam determinadas por referência aos valores de venda dos bens ou do volume de serviços fornecidos e que as subvenções sejam fixadas em momento anterior à realização das operações.

Conclui a Requerida pelo preenchimento dos referidos pressupostos e, conseqüentemente, pela sujeição a tributação das subvenções.

Vejamos, então.

*

Dispõe o artigo 27.º/1 do CIVA aplicável (Redacção de 2014) que “*os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78.º, no prazo previsto no artigo 41.º, nos locais de cobrança legalmente autorizados*”¹, sendo que o montante do imposto exigível é apurado, pela dedução, nos termos dos artigos 19.º e seguintes, a efectuar sobre o imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram.

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

São estas declarações que, na medida em que das mesmas decorre uma obrigação de pagamento a título de imposto, constituem actos de (auto)liquidação, estão presentemente em causa.

Ora, salvo melhor opinião, o IVA incidente sobre as operações tributáveis que o sujeito passivo efectuou e que deverá constar de tais declarações, será o IVA que foi liquidado nas

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

correspondentes facturas emitidas pelo sujeito passivo declarante, no cumprimento das obrigações legais consagradas nos artigos 36.º/5/d) e 37.º/1 do CIVA.

Tal entendimento impor-se-á, desde logo, face ao próprio Regime Comum do IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006), que dispõe expressamente (artigo 203.º) que “*O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa factura.*”, sendo que, nos termos do artigo 226.º daquele, a factura inclui, obrigatoriamente, a taxa do IVA aplicável².

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

Daqui resulta, claramente, julga-se, a obrigação de entrega ao estado do IVA facturado, ainda que indevidamente, seja porque motivo for, incluindo, obviamente, quer a aplicação de uma taxa, quando nenhuma devia ser aplicada (porque se trata de uma operação não sujeita), quer a aplicação de uma taxa superior à devida.

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

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

Deste modo fica demonstrado, julga-se, que a autoliquidação efectuada pelos sujeitos passivos de IVA, na declaração apresentada nos termos do artigo 29.º/1/c) do CIVA, apenas

² “Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente directiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes: (...) 9) A taxa do IVA aplicável;”

poderá ser anulada, mesmo em sede de impugnação, no que se refere ao apuramento do montante de imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram, se o imposto em causa não estiver contido em factura ou documento equivalente passado ao adquirente.

O que, de resto, bem se compreende, já que, a mecânica do imposto em questão, consabidamente, assenta na essencialidade da factura, pelo que, desde logo, os destinatários das facturas da Requerente, poderão, reunindo os requisitos que lei aplicável lhes imponha, deduzir o imposto contido nas mesmas.

Conclui-se, assim, que para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era necessário que as facturas emitidas pela Requerente, nas quais esta, confessadamente incluiu 6% de IVA, fossem corrigidas, nos termos legais, para que passasse a constar das mesmas a isenção que aquela entende correcta, bem como as menções legalmente imperativas em tais circunstâncias.

Assim, sendo, como se julga que é, era necessário, que fosse seguido o procedimento estabelecido no artigo 78.º do CIVA, que dispõe, no seu n.º 1 que “*As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo*”.

Tratando-se de uma rectificação para menos (ou zero, no caso) do valor do imposto respeitante às operações efectuadas pela Requerente, a alteração da factura ou documento equivalente deveria ser efectuada no prazo de 2 anos, conforme decorre do n.º 3 do mesmo artigo 78.º. Não obsta a este entendimento o disposto neste n.º 3 do art.º 78.º uma vez que as rectificações aí referidas não se devem restringir às derivadas de erro material ou manifesto, desde logo porquanto quando o legislador entendeu que assim deveria ser, como acontece no n.º 6 do mesmo artigo 78.º, disse-o claramente.

Não tendo sido levada a cabo qualquer rectificação das facturas emitidas, não se coloca, todavia, a questão da aplicação do n.º 3 do artigo 78.º, sendo certo que, em todo o caso, da eventual não subsunção da situação *sub iudice* ao disposto no artigo 78.º/3, não decorreria, de qualquer maneira, o afastamento da aplicação do n.º 1 da mesma norma, pelo que sempre deveria a Requerente – nesse caso sem dependência do prazo de 2 anos – dar observância ao disposto no artigo 36.º, fazendo constar das facturas a correcção – para menos (no caso zero) – do valor do imposto que entendesse devido.

Caso tivesse procedido ela própria à rectificação das facturas emitidas, a Requerente teria de dispor também, como impõe o n.º 5, ainda do mesmo artigo, de “*prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto*”.

A este propósito, note-se que o TJUE considerou já, no seu acórdão de 26 de janeiro de 2012, proferido no processo C-588/10, que: “*Uma exigência que subordina a redução do valor tributável, tal como resulta de uma fatura inicial, à posse, pelo sujeito passivo, de um comprovativo da receção de uma fatura retificada enviado pelo adquirente dos bens ou serviços enquadra-se no conceito de condição referido no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.*”.

Não se verificando tais requisitos (dos artigos 29.º/7, 97.º/3, e 78.º/1, todos do CIVA), inexistem fundamentos legais para a anulação das autoliquidações em questão, que se verificam efectuadas em conformidade com as normas que as regulam.

Não obsta ao que vem de se concluir, a circunstância – não discutida na presente decisão, por ficar prejudicada face ao quanto se vem de expôr – de as operações em causa poderem ser não sujeitas, e não tributáveis à taxa de 6%, facturada pela Requerente.

Com efeito, daí resulta, não a ilegalidade das autoliquidações efectuadas pela Requerente nas declarações a que alude o artigo 29.º/1/c) do CIVA, mas das liquidações efectuadas pela própria Requerente nas facturas que emitiu, em cumprimento do disposto no artigo 37.º/1 do CIVA³, liquidações essa cuja correcção se impunha à própria Requerente, nos termos atrás expostos.

A circunstância – de conhecimento prejudicado, como se referiu já – de eventualmente o imposto não ser devido por as operações subjacentes se deverem considerar não sujeitas, não poderá, igualmente, constituir fundamento de anulação das autoliquidações à luz do direito comunitário.

³ “A importância do imposto **liquidado** deve ser adicionada ao valor da factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços”.

De facto, como o TJUE decidiu já no processo Processo C-427/10 (Banca Antoniana Popolare Veneta SpA)⁴, “O princípio da efetividade não se opõe a uma legislação nacional relativa à repetição do indevido, que prevê um prazo de prescrição mais longo para a ação de direito civil de repetição do indevido, intentada pelo destinatário de serviços contra o prestador desses serviços, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado, do que o prazo de prescrição específico para a ação de reembolso de direito tributário, intentada por esse fornecedor contra a Administração Fiscal, contanto que esse sujeito passivo possa efetivamente reclamar a esta Administração o reembolso daquele imposto. Esta última condição não se verifica quando a aplicação dessa legislação tem por consequência privar totalmente o sujeito passivo do direito de obter junto da Administração Fiscal a recuperação do imposto sobre o valor acrescentado indevido que ele próprio teve de reembolsar ao destinatário dos seus serviços.”.

Conforme se pode ler nas conclusões do advogado-geral no processo:

“17. No que diz respeito ao sistema italiano de restituição do IVA indevidamente cobrado, não é a primeira vez que este sistema e os seus três aspectos são objecto de questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça pelos tribunais italianos.

18 Em primeiro lugar, no processo que deu origem ao acórdão *Reemtsma Cigarettenfabriken* (6), o Tribunal de Justiça analisou o sistema italiano, à luz dos princípios da neutralidade, da efectividade e da não discriminação, do ponto de vista do facto de o referido sistema prever para o prestador de serviços e para o destinatário dos serviços vias diferentes para obterem o reembolso do IVA indevidamente cobrado e pago. O Tribunal de Justiça concluiu, por fim, que os referidos princípios não obstam a uma legislação segundo a qual apenas o prestador de serviços pode exigir o reembolso dos montantes indevidamente pagos a título de IVA às autoridades fiscais e o destinatário dos serviços pode propor uma acção de direito cível de repetição do indevido contra este fornecedor (7).

19. Em segundo lugar, no acórdão que deu origem ao acórdão *Edis* (8), o Tribunal de Justiça abordou a outra vertente do sistema italiano de restituição do IVA indevidamente recebido, ou

⁴ Disponível em:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=116685&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6631937>

seja, a que diz respeito aos diferentes prazos de caducidade ou prescrição no caso, por um lado, de um pedido de reembolso do IVA indevidamente pago dirigido à Administração Fiscal e, por outro lado, de uma acção de repetição do indevido entre particulares. O Tribunal de Justiça declarou que o direito comunitário não obsta a que a legislação de um Estado-Membro inclua, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades específicas de reclamação e de acção judicial menos favoráveis para a contestação de taxas e outros tributos (9).

20. Em terceiro lugar, no que diz respeito à própria duração do prazo de caducidade do pedido de reembolso do IVA indevidamente pago dirigido à Administração Fiscal, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que deve tratar-se de um prazo razoável que proteja, por sua vez, o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, esses prazos não podem, na prática, impossibilitar ou dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico comunitário (10). A possibilidade de apresentar um pedido de reembolso do IVA indevidamente pago sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja indefinidamente susceptível de ser posta em causa (11).

21. A apreciação do carácter razoável dos prazos é feita pelo Tribunal de Justiça caso a caso. No que diz respeito ao prazo de caducidade de dois anos, o Tribunal de Justiça considerou tal prazo razoável relativamente ao direito à dedução do IVA (12). Na nossa opinião, é possível aplicar esta conclusão por analogia ao direito ao reembolso do IVA indevidamente pago.”

Já no Acórdão em questão, pode ler-se o seguinte:

“22 No acórdão de 15 de Março de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, Colect., p. I-2425, n.º 37), o Tribunal de Justiça decidiu que, não havendo regulamentação comunitária em matéria de pedidos de restituição de impostos indevidamente cobrados, cabia ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser apresentados, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efectividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem fixadas de modo a impossibilitar, na prática, o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

23 No n.º 42 do acórdão *Reemtsma Cigarettenfabriken*, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio da efectividade não se opõe a uma legislação nacional segundo a qual apenas o fornecedor/prestador de serviços pode requerer o reembolso dos montantes indevidamente pagos a título do IVA às autoridades fiscais e o destinatário dos serviços pode intentar uma acção cível para repetição do indevido contra este fornecedor/prestador de serviços.

24 O Tribunal de Justiça reconheceu também a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso, sob pena de caducidade, no interesse da segurança jurídica, que protege simultaneamente o contribuinte e a entidade administrativa em causa. Com efeito, esses prazos não são susceptíveis de, na prática, impossibilitar ou dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União (v., neste sentido, acórdãos de 17 de Novembro de 1998, *Aprile*, C-228/96, *Colect.*, p. I-7141, n.º 19, e de 30 de Junho de 2011, *Meilicke e o.*, C-262/09, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 56).

25 É o que sucede com um prazo de prescrição de dois anos, dado que esse prazo permite, em princípio, a qualquer sujeito passivo normalmente diligente invocar validamente os direitos que o ordenamento jurídico da União lhe confere (v., neste sentido, acórdão *Alstom Power Hydro*, já referido, n.ºs 20 e 21). Esta conclusão vale igualmente para um prazo de prescrição de dois anos, no quadro do direito ao reembolso do IVA indevidamente entregue à Administração Fiscal.

26 O Tribunal de Justiça decidiu igualmente que o princípio da efectividade não é violado no caso de um prazo nacional de prescrição pretensamente mais vantajoso para a Administração Fiscal do que o prazo de prescrição em vigor para os particulares (acórdão de 8 de Setembro de 2011, *Q-Beef e Bosschaert*, C-89/10 e C-96/10, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 42).

27 Por conseguinte, prever um prazo de prescrição específico de dois anos, durante o qual o sujeito passivo pode reclamar à Administração Fiscal o reembolso do IVA indevido, ao passo que o prazo de prescrição das acções de repetição do indevido entre os particulares é de dez anos, não é, em si, contrário ao princípio da efectividade.”.

Ou seja, e resumindo, o TJUE já deixou bem claro, face às regras comuns do IVA, é admissível a existência de situações em que o contribuinte fique privado de reaver imposto que

não seria, face às regras aplicáveis, devido, por não ter seguido os procedimentos próprios previstos na legislação nacional, conquanto a aplicação dessa legislação não tenha por consequência privar totalmente o sujeito passivo do direito de obter junto da Administração Fiscal a recuperação do imposto sobre o valor acrescentado indevido.

Mais resulta claro, da jurisprudência daquele Tribunal comunitário, como se viu, que a disponibilização de um prazo de dois anos para o contribuinte proceder à regularização das facturas, e à comunicação dessa regularização ao adquirente, não é uma exigência desproporcional ou desadequada, que limite, injustificadamente o direito à dedução.

Do mesmo modo, e como se resume nas conclusões do advogado geral, está comunitariamente assente que a existência de meios diversos para obter a recuperação do imposto – como seja o procedimento de rectificação das facturas onde é liquidado imposto indevido ou em excesso, ou a reclamação graciosa/procedimento de revisão/impugnação judicial, no caso de irregularidades próprias das facturas – não é incompatível com o regime comum do IVA, ainda que a utilização daqueles meios esteja sujeita a prazos diversos.

Face ao exposto, não sendo o regime nacional relativo ao procedimento de rectificação de facturas onde é liquidado indevidamente, ou em excesso, imposto, tal como está desenhado, tenha por consequência privar totalmente o sujeito passivo do direito de obter junto da Administração Fiscal a recuperação do imposto sobre o valor acrescentado indevido, nem que, no caso concreto, esse mesmo regime tenha sido impraticável ou, por qualquer razão não imputável ao contribuinte, este tenha sido intolerantemente privado de o utilizar, não se poderá concluir de outra forma que não pela conformidade de tal regime, ora aplicado, com o direito comunitário.

Assim, como se decidiu no Acórdão do TCA-Sul de 04-07-2000, proferido no processo 1525/98⁵:

“1. A dívida de IVA de cada sujeito passivo é encontrada deduzindo da totalidade do imposto mencionado nas facturas processada aos seus clientes o imposto suportado nas facturas de aquisição de bens e serviços destinados à sua produção, tudo reportado a um certo período de tempo;

⁵ Disponível em www.dgsi.pt.

2. Se houver alteração do valor tributável dos bens ou serviços pode o sujeito passivo proceder à sua rectificação, sendo a mesma facultativa se o imposto mencionado na factura for superior, e obrigatória, se tal imposto for inferior;
3. Em caso de imposto mencionado na factura de montante superior ao devido, enquanto não for rectificado, é o mesmo devido, cabendo à AF fiscal a sua liquidação adicional, no caso de o sujeito passivo o não fizer;”.

Ou seja, e em suma: os erros que a Requerente aponta às autoliquidações ora em crise não são, em rigor, erros daquelas, mas das facturas que servem de suporte àquelas, e com as quais elas devem ser, por força do regime nacional e comunitário do IVA, conformes, e que não se apura que tenham sido, nos termos legalmente previstos, rectificadas.

Deste modo e por todo o exposto, não enfermando as autoliquidações *sub iudice* de qualquer erro, deverá improceder totalmente o pedido arbitral formulado, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedentes as excepções arguidas pela Requerida, bem como julgar improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Manter na ordem jurídica o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2018... e as autoliquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) da Requerente referentes aos meses de Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro do ano de 2014, no valor de € 1.067.377,39, que são objecto daquele pedido;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 1.067.377,39, 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 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 14.688,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Janeiro de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Miguel Patrício)

O Árbitro Vogal

(Carla Castelo Trindade)