

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 898/2019-T

Tema: IVA – Revisão oficiosa – Direito à dedução - Prazo

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., Pessoa Coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., Porto, veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 10.º, n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e do artigo 11.º, n.º 2, do Decreto Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, requerer a constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IVA e dos atos de autoliquidação referentes aos períodos de imposto compreendidos entre janeiro e dezembro de 2007, no valor total de 56 898,87 €.

1.1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 27 de dezembro de 2019.

1.2. 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 o signatário como árbitro, nomeação aceite dentro do prazo legal.

1.3. Notificadas as partes dessa designação, não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, 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.

1.4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 13 de março de 2020.

1.5. Prolatado o despacho determinado pelo artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, não tendo juntado o Processo Administrativo.

1.6. Considerando que o presente processo resulta da migração de processo de impugnação judicial, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, e atenta a impossibilidade deste Tribunal ordenar a remessa dos elementos ao Tribunal Administrativo e Fiscal, solicitou-se que a Requerente "A..., S.A." promovesse a junção de cópia do processo administrativo apresentado no processo de impugnação migrado.

1.7. A Requerente respondeu, informando que o Processo Administrativo fora devolvido à Requerida, conforme despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e que o mesmo não se encontra disponível no SITAF, por não se ter procedido à sua digitalização.

1.8. Na sequência, foi lavrado despacho em 16 de junho de 2020 para exercício do contraditório, tendo-se notificado a Requerida para apresentar o Processo Administrativo.

1.9. A Requerida respondeu em 25 de agosto de 2020, informando que “se encontra a envidar esforços no sentido de que lhe seja remetido o processo administrativo para, depois de devidamente digitalizado, ser anexado a esses autos arbitrais”.

1.10. No dia 4 de dezembro de 2020 foi proferido despacho, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, determinando a prorrogação do prazo por um período de 2 meses.

1.11. Em 23 de abril de 2021, foi proferido despacho de dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, foram notificadas as partes para apresentarem alegações no prazo de 20 dias, foi indicado o dia 15 de junho como data provável para a prolação da decisão judicativa, tendo-se, para o efeito, prorrogado novamente o prazo para a decisão em conformidade com o disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

2. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

3. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, como determinado pelos 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, não enfermando o processo de quaisquer nulidades.

II. Fundamentação

4. Matéria de facto

4.1. Factos Provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

4.1.1. A Requerente é uma instituição de crédito cujo objeto social consiste na realização das operações descritas no n.º 1 do artigo 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.

4.1.2. A Requerente está registada como sujeito passivo de IVA, do tipo misto com afetação real de parte dos bens e enquadramento no regime de periodicidade mensal para o exercício da atividade de “outra intermediação monetária”, CAE 64 190 e de “atividades de factoring”, CAE 64 99, como atividade secundária.

4.1.3. A Requerente aplica os seguintes métodos de dedução: (i) o método de afetação real para a dedução do IVA incorrido na aquisição dos recursos exclusivamente afetos à realização de operações tributadas, bem como para efeitos da não dedução do IVA relativo a recursos afetos exclusivamente à realização de operações que não conferem o direito à dedução ou de operações que não decorrem do exercício de uma atividade económica; e (ii) o método

pro rata ao nível da dedução de imposto suportado na aquisição de recursos não alocáveis àquelas operações.

4.1.5. A dedução do IVA incorrido na área dos TPA's em 2007 fora efetuada com base num critério provisório de afetação real de 70%, ou, em situações de lapso, com base no *pro rata*.

4.1.5. A Requerente procedeu a uma revisão dos procedimentos relativos aos critérios de dedução de IVA na área dos Terminais de Pagamento Automático ("TPA's"), ao nível dos critérios de imputação utilizados para apurar a percentagem relevante para a afetação real, considerando, para o efeito, uma fração que comporta no numerador o número de TPA's que geraram operações tributadas e no denominador o número total de TPA's que constitui o parque da Requerente, tendo apurado os seguintes critérios de imputação:

FORNECEDORES	RECURSOS	CRITÉRIOS DE AFETAÇÃO REAL	PERCENTAGENS APURADA
B...	DOVS	$\frac{\text{N.º Mensalidades linhas DOV debitadas}}{\text{N.º total de TPA's ativo que utilizam linhas DOV}}$	2%
C...	Comunicações móveis	$\frac{\text{(N.º Mensalidades GSM/ GPRS e comunic. debitadas + N.º Tarifas comunic. debitadas em TPA's que usam comunic. móveis)}}{\text{N.º total de TPA's activos que utilizam com. móveis}}$	65%
D...			
E...			
F...	Tx. Instalação – B7	$\frac{\text{N.º Instalações debitadas}}{\text{N.º total de TPA's instalado}}$	18%
	Tx. Ligação – B8	$\frac{\text{N.º Mensalidades debitadas}}{\text{N.º total de TPA activo}}$	75%
	Tx. Compras TPA – G4		
	Extractos – I2		
	Comunicações comutadas - I11	$\frac{\text{N.º Tarifas de comunic. debitadas em TPA's que utilizam comunic. comutadas}}{\text{N.º total de TPA's activo que utilizam comunic. comutadas}}$	94%
G...	Equipamento + Manutenção	$\frac{\text{N.º Mensalidades debitadas a clientes c/ TPA's fornecidos pela G...}}{\text{N.º total de TPA's activo fornecido pela G...}}$	79%
H...	Equipamento + Manutenção	$\frac{\text{N.º Mensalidades debitadas a clientes c/ TPA's fornecidos pela H...}}{\text{N.º total de TPA's activo fornecido pela H...}}$	78%
I...	Equipamento + Manutenção	$\frac{\text{N.º Mensalidades debitadas a clientes c/ TPA's fornecidos pela I...}}{\text{N.º total de TPA's activo fornecido pela I...}}$	77%

4.1.6. Após a revisão dos procedimentos relativos à área dos TPA's, a requerente apurou o valor de 56 898,87 €, a partir dos elementos que fez constar do seguinte quadro:

Fornecedor	Descrição Recurso Adquirido	Base tributável	IVA incorrido	IVA susceptível de dedução por Afecção Real (liquido de Notas Crédito)	IVA deduzido / Regularizado favor Estado por Afecção Real	IVA dedutível / Regularizado favor Estado por Afecção Real	IVA a regularizar / deduzir adicionalmente
B...	DOVS	56.723,00	11.911,83	393,83	275,68	7,88	-267,81
C...	COMUNICAÇÕES MÓVEIS	522.762,83	109.780,20	0,00	0,00	0,00	0,00 (*)
D...	COMUNICAÇÕES MÓVEIS	590.910,40	124.091,19	0,00	0,00	0,00	0,00 (*)
E...	COMUNICAÇÕES MÓVEIS	108.537,10	22.792,79	0,00	0,00	0,00	0,00 (*)
F...	TX INSTALAÇÃO - B7	192.350,00	40.393,50	40.393,50	25.510,17	7.270,83	-18.239,34
	TX LIGAÇÃO - B8	181.901,50	35.179,10	35.179,10	22.843,49	28.649,49	5.806,00
	TX COMPRAS TPA - G4	143.302,75	30.093,58	30.093,58	18.273,14	22.570,18	4.297,04
	EXTRACTOS - I2	53.602,36	11.256,50	11.256,50	6.753,32	8.442,37	1.689,05
	COMUNICAÇÕES COMUTADAS - I11	277.574,60	58.290,67	58.290,67	35.027,74	54.793,23	19.765,49
	SUBTOTAL	848.731,21	175.213,34	175.213,34	108.407,86	54.793,23	13.318,24
G...	EQUIPAMENTO + MANUTENÇÃO	912.897,46	191.708,47	191.403,09	133.982,16	151.207,41	17.225,25
H...	EQUIPAMENTO + MANUTENÇÃO	1.189.274,76	249.747,70	249.743,93	174.820,75	194.803,21	19.982,46
I...	EQUIPAMENTO + MANUTENÇÃO	487.801,05	102.438,22	94.931,49	66.452,04	73.092,76	6.640,72
	TOTAL	4.717.637,82	987.683,73	711.685,67	483.938,49	473.904,48	56.898,87

(*) Não foi possível ao A... identificar recursos relativos a comunicações móveis exclusivamente afectos à área dos TPAs, pelo que não foi contemplado qualquer valor de IVA a recuperar adicionalmente por aplicação do método da afectação real relativamente a aquisição de tais recursos

4.1.7. A Requerente inscreveu no campo 40 da declaração periódica do mês de dezembro de 2011, o montante de 56 898,87 €, após ter lançado esse valor, em 27 de dezembro de 2011, na conta 8488988 – “outros ganhos excepcionais”.

4.1.8. No dia 28 de dezembro de 2011, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa dos atos tributários de autoliquidação de IVA efetuado nas declarações periódicas referentes aos períodos de imposto compreendidos entre Janeiro e Dezembro de 2007.

4.1.9. No sentido de analisar e validar a situação apresentada pela Requerente, ao abrigo do despacho externo n.º DI20120..., 2012-03-12, foi levado a efeito um procedimento de inspeção tributária. Na Informação n.º 20-AT2/2012 dos SIT, constatou-se que: a) o montante de IVA liquidado à Requerente, com referência ao ano de 2007, pela aquisição de equipamento e de serviços necessários à atividade de TPA's, ascendeu a €987.683,73; b) a Requerente, por força da aplicação da percentagem de dedução de 70%, já deduziu €483.938,49, e requer ao abrigo do artigo 20.º do Código do IVA, autorização para a dedução adicional, no montante de €56.898,87; c) esse valor não corresponde à diferença entre o imposto suportado e o já deduzido, uma vez que, para o exercício do direito à dedução, a Requerente calculou critérios de imputação que espelham o grau de utilização dos bens e serviços adquiridos face às

operações realizadas, tendo em conta que, relativamente a determinados clientes estratégicos, por razões comerciais, optou por dispensá-los do pagamento de algumas comissões; *d)* os aludidos critérios de imputação foram calculados relativamente a cada um dos fornecedores e resultam de fração que comporta, no numerador, o número de TPA's que geram obrigações tributadas e, no denominador, o número de TPA's instalados; *e)* com base nesses rácios, aplicados ao imposto incorrido e, após subtraído o imposto já deduzido, a Requerente calculou o imposto cuja dedução solicitou; *f)* para análise e validação da situação apresentada, os SIT solicitaram que facultasse diversos elementos, tendo os mesmos procedido à realização de testes de validação às taxas e aos montantes de IVA liquidado e deduzido, bem como ao IVA registado em custos; *g)* foram selecionados alguns registos relativos aos *inputs*, de cada um dos fornecedores, correspondentes aos valores mais elevados, bem como uma amostra composta por catorze débitos, para análise dos documentos de suporte; e *h)* não foi detetada qualquer irregularidade ou anomalia.

4.1.10. O pedido de revisão foi indeferido por despacho de 12 de julho de 2013 do Subdiretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, com base nos fundamentos constantes da informação, de 23 de abril de 2013, que aqui se transcrevem:

“(…)

III – Apreciação do pedido/fundamentação/tempestividade

8. A Requerente pretende o deferimento do presente pedido de revisão oficiosa (...), ao abrigo do artigo 78.º da LGT, conjugado com os artigos 20.º e 23.º, ambos do Código do IVA, no sentido de ser autorizada a dedução de IVA, no montante total de €56.898,87, relativo ao ano de 2007, com as legais consequências.

9. De harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 78.º da LGT, a revisão dos atos tributários por iniciativa da administração tributária pode ter lugar no prazo de quatro anos a contar da liquidação ou a todo o tempo, se o imposto ainda não estiver pago e pode ocorrer quando houver erro imputável aos serviços, considerando-se como tal o erro na autoliquidação, ao passo que, por iniciativa dos sujeitos passivos só o pode ser dentro do prazo de reclamação graciosa.

10. No n.º 7 do mesmo artigo, refere-se que “interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”.

11. De acordo com o preceituado no n.º 1 do artigo 98.º do Código do IVA, “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”.

12. Estes preceitos legais devem ser interpretados no sentido de que não podem prejudicar a aplicabilidade efetiva das normas do Código do IVA que regulam, de modo especial, a correção de erros materiais ou de cálculo evidenciados nos registos ou nas declarações periódicas.

13. De outro modo, esses preceitos legais perderiam toda a sua eficácia e razão de existir, pois, os sujeitos passivos poderiam, ainda que não estivessem reunidos os pressupostos nele previstos, nomeadamente a tempestividade, obter o mesmo fim que deles resultaria através do recurso ao mecanismo de revisão dos atos tributários.

14. Admitir essa possibilidade significaria que normas de carácter geral da LGT prevaleceriam sobre normas especiais consignadas nos códigos fiscais, o que não é aceitável, mais ainda no caso do IVA, que se trata de um imposto de matriz comunitária.

15. Quanto ao momento e modalidades do exercício do direito à dedução, há que observar as disposições do artigo 22.º, nomeadamente as seguintes:

“1 - O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

2 - Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a

recepção das faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação.

3 - Se a recepção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respetiva emissão, pode a dedução efetuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar.

4 - Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes”

16. Depreende-se dessas disposições que o sujeito passivo não dispõe de liberdade absoluta quando ao momento de dedução do imposto.

17. Essa liberdade também não resulta do preceituado no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, uma vez que, pelo seu carácter geral, se trata de norma apenas aplicável a situações que não estejam abrangidas pela previsão do n.º 6 do artigo 78.º do mesmo Código, ou em qualquer outra norma que estabeleça um prazo especial para o mesmo efeito.

18. A não ser assim, as normas que estabelecessem um prazo mais curto que o de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, consoante o caso, a que se refere o aludido n.º 2 do artigo 98.º, não teriam qualquer efeito útil.

19. Conforme doutamente escreveu o Supremo Tribunal Administrativo (STA) no Acórdão de 2011-05-18, no processo 0966/10, que passamos a transcrever:

“I – Em regra, estabelecida no art. 22.º, n.º 1, do CIVA, a dedução de imposto deverá ser efetuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das faturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação, admitindo-se, no entanto, a possibilidade de correções previstas no art. 71.º.

II – Assim, a dedução do imposto não pode ser efetuada em qualquer momento, à escolha do sujeito passivo, sendo o alcance útil das normas referidas que indicam os momentos adequados para a dedução precisamente o de excluir que esta se possa fazer em momentos diferentes, quando tal não esteja especialmente previsto.

III – O n.º 2 do art. 92.º do CIVA, ao estabelecer que o direito à dedução só poderá ser exercido até ao limite de quatro anos após o nascimento do direito à dedução, não tem o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento dentro desse período para efetuar a dedução, mas sim de fixar um limite máximo que não pode ser excedido, mesmo nos casos em que a dedução pode efetuar em momentos diferentes dos indicados naquele art. 22.º.

IV – Para além do art. 71.º, n.º 6, do CIVA, não existe qualquer disposição legal que se possa interpretar como permitindo ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução em momento posterior aos que resultam deste art. 22.º indicados, nos casos em que, por lapso efetuado na sua contabilidade, só detete que tinha direito à dedução em momento posterior àquele em que o devia efetuar”.

20. A dedução de imposto, total ou parcial, é objeto de registo na contabilidade dos sujeitos passivos, servindo tal registo de base ao preenchimento da respetiva declaração periódica.

21. Considerando que a dedução de IVA é efetuada pelo sujeito passivo na sua contabilidade (internamente), tem vindo a ser firmado o entendimento de que a autoliquidação de IVA sem essa dedução consubstancia, em regra, um erro de cálculo no apuramento do imposto e que esse erro está sujeito à disciplina do n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA.

22. O dito n.º 6 do artigo 78.º tem a seguinte redação:

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

23. Segundo orientações administrativas veiculadas pelo Ofício-Circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, da Direção de Serviços do IVA, trata-se da “(...) correção de erros materiais ou de cálculo efetuados nos registos ou nas declarações

periódicas”, sendo de considerar “(...) erros materiais ou de cálculo aqueles que resultam de erros internos da empresa e não têm qualquer interferência na esfera de terceiros”.

24. Por força do disposto no artigo 12.º da Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, que veio dar nova redação à norma do n.º 6 do artigo 78.º em referência, foi alargado para dois anos o prazo que os sujeitos passivos dispõem para poderem regularizar, a seu favor, o imposto resultante da correção de erros materiais ou de cálculo evidenciados nos registos ou nas declarações periódicas.

25. Em contrapartida, foi eliminado o número 7 do mesmo artigo, que permitia aos sujeitos passivos solicitar à administração fiscal autorização para regularizar o imposto, a seu favor, em casos devidamente justificados, no prazo de quatro anos.

26. Essa possibilidade assentava num poder discricionário da administração fiscal, que criava o risco de haver tratamentos diferenciados. Por outro lado, alguns sujeitos passivos apresentavam o pedido quase no final do prazo da caducidade do direito à liquidação, o que gerava significativas dificuldades de controlo. Sendo ambas as situações indesejáveis, entendeu-se que o mais adequado seria eliminar essa possibilidade (...).

27. O prazo para a regularização de erros materiais ou de cálculo de dois anos é considerado suficiente, na perspetiva das garantias dos sujeitos passivos, sendo de realçar a aproximação desse prazo ao previsto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, para a reclamação graciosa em caso de autoliquidação.

28. Tal prazo é também compatível com a jurisprudência comunitária que garante aos sujeitos passivos a possibilidade de regularizarem o IVA a seu favor, em virtude de erros nos registos ou nas declarações periódicas.

29. Considerando que os Estados-membros não são obrigados a autorizar os sujeitos passivos a proceder à correção de tais erros a todo o tempo o no próprio prazo de caducidade do direito à liquidação, o Tribunal de Justiça admite a fixação de prazos especiais mais curtos, que se mostrem razoáveis para o efeito.

30. Quanto à questão de saber o que se deve entender por prazo “razoável”, o mesmo Tribunal já decidiu que um prazo perentório de dois anos não inviabiliza, à partida, o exercício do direito à dedução. Tal prazo é, portanto, admissível.

31. O ofício-circulado n.º 30082/2005, no seu n.º 8, exclui a aplicação dos mecanismos do artigo 78.º do Código do IVA, nos casos de apuramento da percentagem de dedução (método pro rata), mas visa apenas salvaguardar as normas especiais previstas nos artigos 23.º 24.º, ambos do Código do IVA.

32. Não se vislumbra qualquer outra base legal para se poder considerar que o artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA não é aplicável aos sujeitos passivos mistos.

33. O presente pedido de revisão fundamenta-se em alegados erros materiais ou de cálculo no “quantum” de imposto dedutível, situação que não se encontra regulada no artigo 23.º do Código do IVA, mas antes no n.º 6 do artigo 78.º do mesmo Código.

34. O requerimento foi apresentado em 2011-12-28, no Serviço de Finanças do Porto 2, reportando-se à autoliquidação de IVA efetuada nas declarações periódicas referentes aos períodos de imposto de janeiro a dezembro do ano de 2007.

35. Por outro lado, os SIT verificaram que “(...) o sujeito passivo inscreveu o valor de €56.898,87 (valor relativamente ao qual solicita autorização para deduzir) no campo 40 – ‘Regularizações a favor do sujeito passivo’ na DP de dezembro de 2011” (...).

36. Assim, conclui-se que estava largamente ultrapassado o prazo legal de dois anos, fixado no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA, quer quando o presente pedido de revisão foi efetuado, quer quando a regularização do IVA foi levada a efeito, pelo que a mesma não se mostra devida, devendo ser objeto da respetiva correção.

(...)”.

4.1.11. Notificada dessa decisão no dia 17 de julho de 2013, a Requerente deduziu impugnação judicial em 17 de outubro de 2013, tendo a sua petição carimbo de entrada datado de 18 de outubro de 2013.

4.1.12. No dia 10 de dezembro de 2019, a Requerente, usando da prerrogativa de cometimento dos processos tributários à jurisdição arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, requereu a extinção da instância junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

4.2. Factos não provados

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

4.3. Motivação da matéria de facto

Considerando o disposto nos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil (por remissão do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), incumbe ao Tribunal o dever de seleccionar a matéria de facto pertinente para a decisão judicativa, tomando em consideração a causa de pedir que sustenta a pretensão dos Requerentes.

No caso *sub judice*, a decisão sobre os factos provados e não provados radicou, segundo o princípio da livre apreciação da prova, no acervo documental presente nos autos e, bem assim, na alegação de factos cuja verificação não foi controvertida, questionada ou posta em causa.

5. Matéria de direito

5.1. Enquadramento da questão decidenda

A requerente pretende que este Tribunal declare de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IVA e, conseqüentemente, dos atos de autoliquidação referentes aos períodos de imposto compreendidos entre janeiro e dezembro de 2007, no valor total de 56 898,87 €, o que passa por saber se a revisão dos critérios e rácios com base nos quais se determinou a percentagem determinante para o apuramento do IVA a deduzir segundo o método da afetação real constitui um erro material ou de cálculo subsumível na hipótese da norma prevista no artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA como entende a Requerida, em que o prazo para a correção é de 2 anos, ou se, como defende a Requerente,

estamos perante uma *factispécie* reconduzível ao disposto no artigo 98.º, n.º 2, do mesmo diploma, em que o direito à dedução pode ser exercido no prazo de quatro anos. Concomitantemente, importa verificar se assiste à Requerente direito à dedução do IVA no valor referido.

5.2. Da legalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão

Conforme resulta da base factual relevada, o indeferimento do pedido de revisão dos atos de autoliquidação de IVA referentes ao período compreendido entre janeiro e dezembro de 2007 alicerçou-se na conclusão de que o prazo de dois anos previsto no artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA, se encontrava ultrapassado, juízo que, por seu turno, pressupõe a qualificação do erro subjacente à regularização como um *erro material ou de cálculo*.

Previamente à consideração do acerto de tal posição, cumpre estabelecer o quadro normativo que serve de referência à análise do caso *sub iudicio*.

O artigo 23.º do Código do IVA consagra os “métodos de dedução relativa a bens de utilização mista”, dispondo que quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada ou com base na afetação real de todos os parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito, ou com base no método *pro rata*, nos termos do qual o imposto é considerado dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução (cf. n.ºs 1 e 2 do artigo 23.º do Código do IVA).

No n.º 6 desse mesmo artigo prevê-se que a dedução efetuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afetação real, seja corrigida de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar de declaração do último período do ano a que respeita.

A possibilidade do sujeito passivo efetuar uma regularização destinada a corrigir erros materiais ou de cálculo está prevista no artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA, onde se dispõe que “[a] correção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efetuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respetivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado”.

De outra banda, o artigo 98.º dispõe, sob a epígrafe “Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução”, que:

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

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

(...)”.

Da articulação deste regime, resulta assim imperioso começar por determinar a *natureza* do “erro” que se encontrou subjacente ao pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente.

Trata-se de matéria já muito discutida e analisada pela jurisprudência e pela doutrina.

PATRÍCIA NOIRET CUNHA (*in Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas transações intracomunitárias*, ISG, 2004, p. 461), quanto ao regime do artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA, explicita que tal dispositivo “refere-se expressamente ao erro material ou de cálculo, como o erro na soma, a inscrição, na transcrição das faturas para o registo ou dos registos para as declarações, incluindo ainda a duplicação, a omissão; excluindo, assim, o erro de direito resultante de uma aplicação indevida de normas”.

Também AFONSO ARNALDO e TIAGO ALBUQUERQUE DIAS (“Afinal qual o prazo para deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica”, *in AA. VV.*, Coordenação de Sérgio Vasques, *Cadernos IVA 2014*, 2014, pp. 44-46), “os erros a que se refere o número 6

do artigo 78.º do Código do IVA se reconduzem às situações em que o sujeito passivo se equivoca na materialização do ato de dedução ou liquidação, nomeadamente, por lapso na transcrição de valores ou por razões aritméticas, i.e., em ambas as situações erros menores e evidentes”, pelo que, para os citados Autores, “estarão abrangidos por estes conceitos de erro (tipicamente) as situações em que o sujeito passivo se engana a efetuar uma operação aritmética, nomeadamente, quando pretende apurar o imposto dedutível contido numa fatura (com IVA incluído) de serviços de um fornecedor (erro de cálculo), ou, ainda que efetuando corretamente o cálculo, comete lapso na inscrição do montante do imposto a deduzir na declaração periódica (erro material)”. Em oposição, enquadram-se na noção de “erro de direito” aquelas “situações em que, não obstante a correta representação da realidade factual, o sujeito passivo se equivoca na determinação da norma aplicável” e que os Autores exemplificam por referência a “situações em que há um incorreto apuramento do pro rata, motivado por uma inexata subsunção no normativo aplicável das operações que influenciam o cálculo, nomeadamente, no que concerne ao enquadramento de uma operação como tributada quando a mesma é isenta”, ou em que “o sujeito passivo, desenvolvendo várias atividades, efetua a dedução por recurso ao *pro rata* num primeiro momento e passa a utilizar o método da afetação real para efetuar a dedução do imposto exclusivamente afeto a determinada atividade, pretendendo corrigir a dedução que efetuou no passado com base no método *pro rata*”.

Semelhante entendimento tem sido adotado na jurisprudência, como se ilustra pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18 de novembro de 2020, tirado no processo n.º 01783/13, onde se concluiu que apenas o erro material (erro no registo ou declaração) está abrangido pela previsão do artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA, o que não sucede quando está em causa a interpretação de normas jurídicas e a definição do quadro jurídico aplicável.

Na mesma linha, ainda que considerando questão relativa ao apuramento do *pro rata*, também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28 de junho de 2017, tirado no processo n.º 01427/14, remetendo para o ofício circulado n.º 30.082/2005, de 17 de novembro, considera que a Autoridade Tributária e Aduaneira “separou, nitidamente, o que considerou serem erros materiais ou de cálculo circunscrevendo-os, basicamente, a operações mecânicas (erros de transcrição ou de registo na declaração periódica) das não mecânicas, ou seja, das que

implicam interpretação da lei para a utilização dos métodos de dedução do IVA (designadamente alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos, ou apuramento pro rata).

Na jurisprudência arbitral, entre muitos, chama-se à colação, o Acórdão de 6 de dezembro de 2013, tirado no processo n.º 117/2013, onde se sintetiza, com meridiana clareza, que “estar-se-á perante um erro *material* no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro *de cálculo*, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efetuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou. [§] O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo, pelo que é manifesto que não pode ser-lhe aplicado o regime do referido n.º 6 do artigo 78.º do CIVA. Designadamente, o erro de cálculo do *pro rata* não é um erro de cálculo enquadrável nesta norma porque consubstancia um erro de direito sobre o regime jurídico aplicável e não um erro de natureza aritmética”.

Em sentido concordante e em caso de contornos simétricos ao presente referiu-se no Acórdão de 19 de março de 2020, tirado no processo n.º 509/2019:

“(…)

Nos termos do n.º 6 do artigo 23.º, a percentagem de dedução, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, será corrigida de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reporta, havendo lugar à correspondente regularização das deduções na declaração do último período do ano a que respeita. Assim, se o sujeito passivo utilizou um pro rata provisório de 3% ao longo do exercício e constatou que o pro rata definitivo era de 4%, irá proceder, nessa declaração, à regularização a seu favor de 1% sobre o montante total do IVA dedutível.

O artigo 78.º contempla ainda possibilidade de regularização do imposto nas situações aí previstas, com reflexo nas deduções que tenham sido efetuadas pelos

sujeitos passivos, e, de entre elas, a correção de erros materiais ou de cálculo (n.º 6). Como resulta do preceito, por efeito da remissão para os artigos 44.º e 51.º, por um lado, e para o artigo 41.º, por outro, as correções podem incidir sobre erros ocorridos nos registos contabilísticos ou nas declarações periódicas. Haverá de tratar-se, em todo o caso, de lapsos materiais ou de cálculo que o artigo 95.º-A, n.º 2, do CPPT especifica, por referência à correção de erros cometidos pela administração tributária, como sendo “os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso”.

Por outro lado, a correção, em aplicação desse dispositivo, só pode ser efetuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, se conta a partir do momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

No artigo 98.º prevê-se ainda a possibilidade de revisão do ato tributário por iniciativa da Administração quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido (n.º 1), fixando o n.º 2 um prazo de quatro anos para o exercício do direito à dedução após o momento em que a dedução poderia ocorrer, com a ressalva de disposições especiais que sejam aplicáveis.

No caso concreto, o pedido de revisão oficiosa baseia-se num erro de quantificação da proporção do *pro rata*, que poderia ser corrigida na declaração periódica referente ao último período do ano, em aplicação do disposto no artigo 23.º, n.º 6, do Código do IVA. Com efeito, a correção não foi determinada por erro material ocorrido nos registos contabilísticos ou por um erro de cálculo sobre a percentagem a considerar, mas por um erro de direito resultante de, na autoliquidação do imposto, ter sido deduzido menos imposto do que o devido por incorreta aplicação do *pro rata*. Como se reconhece no acórdão do STA de 28 de Junho de 2017, Processo n.º 01427/14, a especificidade do método *pro rata* consiste no facto de o direito à dedução ser proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução sobre o total do volume de negócios, pelo que a quantificação do imposto a deduzir corresponde a uma operação juridicamente complexa, de tal modo que o erro na percentagem aplicável não pode ser reconduzido a um mero lapso material ou de

cálculo, mas a um erro de direito (neste mesmo sentido, o Acórdão do TCA Sul de 28 de Setembro de 2017, Processo n.º 263/16).

(...).

Encontrando-se profusamente explicitada a diferença entre os erros materiais e de cálculo que podem ser regularizados ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA e aqueles outros, de direito, que caem sobre a alçada do artigo 98.º, desse diploma, e podem ser regularizados em sede de revisão e no prazo de 4 anos, não subsistem dúvidas de que a regularização requerida pela Requerente decorre de um erro na concretização do regime jurídico da dedução do IVA, consubstanciado numa errada valoração da realidade com base na qual se apurou a dedução do imposto calculada de forma provisória com base em critérios objetivos subsequentemente alterados, não se tratando de uma mera correção de qualquer erro de escrita, cálculo aritmético, transcrição ou de registo.

Com efeito, a Requerente procedeu a uma revisão dos critérios objetivos provisoriamente utilizados para aplicação do método da afetação real, tendo comprovado junto da Requerida, no decurso de inspeção tributária destinada especificamente a analisar e validar a situação apresentada pela Requerente, o racional que determinou a alteração da percentagem apurada inicialmente e a validade dos elementos ponderados para suportar a dedução adicional do valor de 56 898,87 €, sendo remetidos à AT diversos elementos documentais que permitiram a realização de testes de validação sem que fosse detetada “qualquer irregularidade ou anomalia”.

As tabelas apresentadas pela Requerente, explicitando os critérios utilizados, a forma de cálculo e a determinação do IVA adicional a deduzir, cujos elementos foram sindicados pela administração não tendo sido postos em causa, comprovam suficientemente a realidade que permite afastar a aplicação da disposição do artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA, contrariamente ao que alegado na Resposta da Requerida.

No caso concreto, o pedido de revisão oficiosa baseia-se num erro de quantificação de uma dedução, efetuada com base em elementos e critérios objetivos, que poderia ser objeto de correção na declaração periódica referente ao último período do ano, em aplicação do disposto

no artigo 23.º, n.º 6, do Código do IVA, e que decorre de um erro de direito com base no qual, na autoliquidação do imposto, foi deduzido menos imposto do que o devido.

Nessa medida, são transponíveis para esta sede as afirmações vazadas do já referido Acórdão de 19 de março de 2020, deste Centro de Arbitragem, designadamente na parte em que aí se menciona que “[e]stando em causa um erro de direito imputável ao contribuinte, a Requerente não poderia recorrer ao mecanismo de regularização previsto no artigo 78.º, n.º 6, mas nada obstava a que pudesse lançar mão do pedido de revisão a que se refere o artigo 98.º, que, como se viu, é aplicável às situações em que ocorre um erro material ou de cálculo ou um erro de direito, podendo o interessado exercer o direito ao reembolso de imposto no prazo de quatro anos, como prevê o n.º 2. Certo é que, no seu segmento inicial, o preceito ressalva as “disposições especiais” e, entre estas, conta-se o citado artigo 78.º, n.º 6, do CIVA. Mas, como se referiu, a situação do caso não se enquadra no erro material ou de cálculo a que fosse aplicável essa outra disposição, tratando-se antes de um erro de direito que pode ser corrigido no dito prazo de quatro anos (cfr., neste sentido, o citado acórdão do STA de 28 de Junho de 2017). [§] E tal como se decidiu no acórdão arbitral proferido no Processo n.º 28/2017-T, a aplicação de um prazo de quatro anos para exercer a regularização de IVA a favor do sujeito passivo, está conforme com o princípio da efetividade e da neutralidade fiscal, sendo consequentemente de afastar, por violação desses princípios e do princípio da proporcionalidade, que a regularização do direito à dedução possa ser exercida apenas dentro do prazo previsto no n.º 6 do artigo 23.º ou do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, quando não se trate de um mero erro material”.

Por outro lado, quanto à validade intrínseca do montante de IVA a deduzir na sequência da regularização solicitada pela Requerente em sede de revisão oficiosa, resulta demonstrado que, na pendência do pedido, foram apresentados os esclarecimentos solicitados (v.g. explicitação quanto ao apuramento do numerador dos critérios de imputação utilizados para efeitos de aplicação do método da afetação real na área dos TPA’s), juntos os documentos pedidos pela Requerida (v.g. ficheiro contendo registos contabilísticos da conta de IVA liquidado específica de TPA’s e respetivas incidências, cópias de faturas).

Também na pendência do procedimento, a AT procedeu à realização de testes de validação às taxas e aos montantes de IVA liquidado e deduzido, bem como ao IVA registado

em custos, bem como à análise de alguns registos relativos aos *inputs*, de cada um dos fornecedores, correspondentes aos valores mais elevados, e a uma amostra composta por catorze débitos, para análise dos documentos de suporte, não tendo detetado qualquer irregularidade ou anomalia, razões pelas quais se considera assente o direito da Requerente à dedução do valor constante da regularização solicitada através do pedido de revisão.

Procede, assim, o pedido apresentado pela Requerente.

6. Decisão

Destarte, atento o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, em consequência, os atos de autoliquidação de IVA que constituíram objeto desse pedido; e, em consequência,
- c) Condenar a Requerida ao pagamento das custas processuais

7. 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 56 898,87 €.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2 142,00 €, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 15 de junho de 2021,

O árbitro

João Pedro Rodrigues

Notifique-se.