

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 178/2024-T

Tema: IVA – Ilegitimidade material – Revisão Oficiosa - Inimpugnabilidade

SUMÁRIO:

- I. A ilegitimidade substantiva conecta-se com a efetividade da relação material, isto é, com o mérito da causa, pelo que tal invocada ilegitimidade constitui um requisito de procedência do pedido, na medida em que a Requerida configura a Requerente como não sendo sujeito da relação tributária, mas antes um mero repercutido legal e por esse fundamento, não poder ser esta ressarcida do imposto (eventualmente incorretamente) suportado, o que em nada contende com a legitimidade processual da Requerente, mas antes com a (não) verificação dos pressupostos necessários para o provimento do pedido por esta formulado.**
- II. A intempestividade do pedido de revisão oficiosa que recaiu sobre as autoliquidações de IVA obsta ao conhecimento da ilegalidade da decisão sobre tal meio administrativo e das respetivas autoliquidações, por tal decisão, em sede de revisão oficiosa, consubstanciar caso decidido ou resolvido.**
- III. A inimpugnabilidade de tal decisão e do seu objeto mediato (sobre os atos de autoliquidação de IVA) constitui exceção dilatória de conhecimento oficioso, a qual prejudica o conhecimento por este tribunal arbitral do mérito da contenda, dando lugar à absolvição da instância (artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea i), do CPTA).**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro singular, Luís Ricardo Farinha Sequeira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante apenas ‘CAAD’) para constituir o presente Tribunal Arbitral (TA) singular, no âmbito do qual se decide o seguinte

DECISÃO ARBITRAL

Onde é:

Requerente: A..., S.A. (doravante “Requerente”)

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante “AT” e/ou “Requerida”)

1. Relatório

A..., S.A., (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal n.º ... e sede na ..., ..., ...-... Lisboa, doravante designado por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição e de pronúncia por tribunal arbitral (PPA) relativamente a (i)legalidade da decisão de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa, datado de 7 de novembro de 2023, emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no âmbito do processo n.º ...2023..., junta, para todos os efeitos legais, como Documento 1, apresentado pela Requerente com vista à contestação dos atos tributários de (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) efetuados pelas entidades que prestaram à Requerente serviços de administração e gestão de fundos de investimento, durante o período compreendido entre maio de 2019 e dezembro de 2020, no âmbito dos quais a Requerente suportou um montante de IVA superior ao legalmente devido e, por conseguinte procedeu ao pagamento de imposto em excesso no montante de € 34.761,39.

Em síntese, no PPA (cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido) a Requerente fundamenta a ilegalidade assente no seguinte:

* Durante os anos de 2019 e 2020, a Requerente suportou um montante de IVA de € 31 098,87 associado a serviços de software informático e consultoria informática e bem assim suportou um montante de IVA no valor de € 3 662,52 associado a serviços de tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas, sendo que os referidos serviços têm por como finalidade única e exclusiva a garantia de uma gestão efetiva e ativa dos Organismos de

Investimento Mobiliário que se encontram sob a alçada da Requerente, pelo que configuram as referidas prestações de serviços realizadas pelos vários prestadores supra elencados à Requerente como operações sujeitas a IVA, mas dele isentas (cf. subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA), não deveriam tais serviços ter sido faturados com liquidação de IVA, sendo os mesmos, no entender da Requerente, subsumíveis à mencionada isenção, enquanto serviços de “administração ou gestão de fundos de investimento”.

* Entende a Requerente que, face à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), podem ser extraídas três conclusões distintas, ao nível do âmbito subjetivo da isenção:

1) a isenção em análise relativa à gestão dos fundos de investimento não depende da identidade/da natureza dos prestadores de serviços, mas tão somente da natureza dos serviços prestados;

2) o regime não impede a aplicação da isenção na eventualidade de a gestão dos fundos ser dividida em serviços distintos, mesmo prestados (direta ou indiretamente) por entidades diferentes, como sucede *in casu*;

3) atendendo ao princípio da neutralidade, os sujeitos passivos possuem o poder de escolher o modelo de organização que, do ponto de vista estritamente económico, melhor lhes convém (incluindo a externalização de serviços de gestão e administração a entidades distintas da própria sociedade gestora), sem correrem o risco de verem as suas operações excluídas do âmbito da isenção;

* No tocante ao âmbito objetivo, entende a Requerente, escudada em jurisprudência do TJUE que será de extrair que todos os serviços de gestão e administração de carteira de fundos de investimento e administração dos mesmos – com especial enfoque naqueles que se encontrarem cobertos por obrigações legais ou contratuais – deverão ser considerados operações isentas ao abrigo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva IVA em linha com a subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, como é o caso das despesas incorridas com serviços de software informático e consultoria informática, serviços de tesouraria, faturação,

contabilidade, auditoria e revisão legal de contas prestados à ora Requerente, porquanto tais serviços revelam um nexo intrínseco com a atividade específica de uma sociedade de gestão, preenchendo as funções específicas e essenciais da gestão de um fundo comum de investimento, pelo que não se poderão deixar de considerar abrangidas pelo artigo 135º, n.º 1 alínea g) da Diretiva IVA.

* Mais sustenta a Requerente, em contraponto com o decidido pela AT em sede de Revisão Oficiosa que não poderá esta ver-se coartada da possibilidade de obter, na sua esfera, o reembolso dos montantes de IVA por si indevidamente suportados com a aquisição de serviços tendentes à sua própria gestão e administração, na medida em que os mesmos deveriam ter beneficiado da isenção de imposto consagrada na subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, alinhando para tal entendimento jurisprudência do TJUE no sentido de ser *“impossível ou excessivamente difícil para o adquirente obter, junto dos fornecedores, o reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, este adquirente, não lhe sendo imputado nenhum abuso, fraude ou negligência, tem o direito de dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à Autoridade Tributária”* (cf. Acórdão de 7 de setembro de 2023 (processo C-453/22, Caso Finanzamt Brilon).

* Entende igualmente a Requerente estar-se perante um erro de direito, subsumível aos ditames do artigo 98.º do Código do IVA conforme amplamente admitido pela doutrina e jurisprudência fiscalista, sendo aplicável *in casu* o prazo de 4 anos previsto no n.º 2 do referido normativo legal e do n.º 1 do artigo 78º da LGT e não o prazo de 2 anos, defendido pela AT.

* Conclui a Requerente que a anulação (parcial) das liquidações que subjazem ao presente pedido e restituição do imposto indevidamente suportado pela Requerente, no montante de € 34.761,39, configura a única forma de dar cumprimento ao direito da União Europeia, em concreto, aos princípios da neutralidade e da efetividade que regem o sistema comum do IVA, peticionando assim no sentido de ser integralmente ressarcida do respetivo valor do IVA entregue em excesso ao Estado no montante global de € 34.761,39 e que lhe sejam pagos os respetivos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT que, no seu n.º 1, por ocorrência de erro imputável aos serviços.

De outra banda, respondeu a Requerida (cuja Resposta se dá igualmente aqui por reproduzida), pugnando pela improcedência dos pedidos formulados, invocando, sumariamente, o seguinte:

* Por exceção, invoca a Requerida ser a Requerente parte ilegítima, porquanto é a pessoa a quem o imposto foi repercutido, mas não é sujeito na relação jurídico tributária da qual resultaram os atos em apreço, sendo que o mecanismo correto para tal direito de retificação caberia ao sujeito passivo nos termos do artigo 78.º do CIVA e não a quem o imposto foi repercutido, pelo que conclui dever ser julgada verificada a exceção perentória inominada, de conhecimento oficioso, de ilegitimidade material do Requerente (artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1 e) do RJAT),

** Já por impugnação, entende a Requerida que o meio procedimental do art.º 78.º da LGT, da revisão oficiosa dos atos tributários, não tem por objeto a retificação ou restituição do IVA liquidado em faturas emitidas pelos sujeitos passivos, até porque esta garantia impugnatória não se sobrepõe às normas especiais do direito à regularização previstas no art.º 78.º do Código do IVA, que prevê o mecanismo idóneo para a correção, pelo sujeito passivo, deste tipo de erros nas faturas que emitiu, em cumprimento do disposto no n.º 1 do art.º 37.º do Código do IVA, uma vez que houve imposto repercutido.*

** O instituto da revisão oficiosa, previsto na lei geral, não é, assim, de facto o meio próprio e adequado para a anulação de autoliquidações de IVA, quando o sujeito passivo não proceda à emissão de documentos retificativos das faturas, regularizando o imposto a seu favor, de modo a poder reembolsar, subsequentemente, ele próprio, o adquirente do IVA pago, sob pena, desde logo, de risco de duplo reembolso.*

** Tratando-se de IVA indevidamente liquidado na fatura, tem-se entendido que deve ser emitido o documento retificativo de fatura e provado que o respetivo cliente tomou conhecimento da anulação do imposto ou que foi reembolsado do imposto indevidamente liquidado; ora sendo a Requerente a adquirente, que alega não ter deduzido o IVA, mas a lei não distingue a forma de correção das faturas em função da qualidade do adquirente, sendo que o facto de o Requerente não deduzir o IVA em causa não obsta ao direito de regularização do IVA*

indevidamente liquidado que assiste aos prestadores dos serviços que emitiram as ditas faturas, por aplicação do n.º 4 do artigo 78º do CIVA.

** Não se pode, assim, proceder a pretensão da Requerente, isto é, compensar a regularização de IVA a favor do sujeito passivo, na esfera do prestador de serviços, com a correção da dedução, na esfera do adquirente, mediante regularização de IVA a favor do Estado.*

** As autoliquidações de IVA dos prestadores dos serviços –, independentemente do enquadramento jurídico-tributário das operações, a AT encontra-se impossibilitada a proceder à sua anulação, nos termos do n.º 3 do art.º 97.º do Código do IVA, que impede a anulação das liquidações quando existe imposto repercutido (“as liquidações só podem ser anuladas quando esteja provado que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente nos termos do artigo 37.º).*

** Defende ainda a Requerida, apoiada em diversa jurisprudência nacional e do TJUE, no sentido que é forçoso concluir que não se comprova que seja aplicável, no caso dos autos, a invocada isenção, por não se demonstrar cumprido o regime de subcontratação e/ou porque nem todas as funções exercidas no âmbito da gestão e administração de um fundo de investimento, quando fornecidas em regime de subcontratação às SGOIC, se encontram abrangidas pela isenção.*

** Em matéria de juros indemnizatórios, defende a Requerida não se verificar qualquer erro imputável aos serviços, dado o suposto erro ocorrido na autoliquidação do IVA não se dever a qualquer conduta da AT, sustentando, ainda assim e cautelarmente que, a existir tal direito a juros, sempre o mesmo se teria de consubstanciar nos termos do acórdão, datado de 23-05-2018, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA proferido no âmbito do processo n.º 01201/17, referindo-se no seu sumário: “O artigo 43.º, n.º 3 c) da LGT consagra um regime especial, quanto aos juros indemnizatórios, aplicável apenas em situações de revisão do ato tributário em que os mesmos são devidos decorrido um ano após o pedido de revisão.”*

Concluindo dever ser totalmente improcedente o PPA deduzido.

O árbitro único foi designado em 01.04.2024.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 19.04.2024.

O processo administrativo instrutor, incluindo a respetiva reclamação graciosa, veio a ser juntos a estes autos em 20.05.2024.

Data em que igualmente a Requerida veio a apresentar a sua Resposta, nos termos do artigo 17º do RJAT.

Em 04.10.2024 foi proferido despacho no sentido de a Requerente, querendo, responder à matéria de exceção invocada na Resposta pela Requerida oferecida.

A Requerente veio a exercer o contraditório quanto à matéria de exceção, pugnando pela improcedência da mesma.

Defende assim que o n.º 1 dos artigos 20.º e 205.º da Constituição da República Portuguesa, em conjugação com os artigos 9.º, 18.º e 95.º da LGT, e com o n.º 1 do artigo 9.º do CPPT, conferem a possibilidade ao repercutido e habilitam-no para reclamar, recorrer ou impugnar, contanto que este possua um direito ou interesse legalmente protegido, in casu, a carga tributária que a Requerente suportou indevidamente, não devendo o mesmo ver-se vedado de o fazer, cabendo respeitar o princípio constitucionalmente reconhecido de acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva.

Adicionalmente, no que concerne à composição da relação jurídica tributária, sempre será de aceitar que, apesar de a Requerente não ser sujeito passivo dos serviços em apreço, suporta o IVA a estes inerente por repercussão legal, pelo que, nos termos das normas acima transcritas, dúvidas não restam que terá interesse em agir.

Pelo que, disporá a Requerente de legitimidade para impugnar, reclamar, recorrer e de lançar mão a todas as garantias processuais para defesa dos seus direitos e legítimos interesses que tenham sido lesados por aplicação do mecanismo da repercussão.

A aqui Requerente, após ver a sua pretensão e respetivo reembolso recusados, procurou legitimamente, conforme acima comprovado nos autos, ser ressarcido dos montantes de IVA que indevidamente suportou.

Entendendo que, à face de diversas decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD, não poderá a esta deixar de ser reconhecida a legitimidade ativa processual, enquanto repercutida, quando suporte imposto superior ao legalmente devido, salientando que a mesma já foi reconhecida no âmbito de várias decisões do CAAD:

Em 07.10.2024, foi proferido despacho arbitral, dispensando a realização de reunião arbitral a que alude o artigo 18º do RJAT e bem assim a dispensar a formulação de alegações.

Em 17.10.2024 foi proferido despacho no sentido de a Requerida informar os autos quanto à data de apresentação das declarações periódicas de IVA relativas aos períodos a que respeitam as operações cuja legalidade quanto à liquidação de IVA se encontram em causa nestes autos.

Em face de tal não junção, instou o Tribunal Arbitral a Requerida para o versado efeito, tendo esta vindo a prestar a informação em causa em 13.12.2024, pelo que, atenta a imperiosa necessidade de compatibilização do prazo para prolação de decisão nos termos do n.º 1 do artigo 21º do RJAT e o direito ao contraditório pela Requerente, foi proferido, em 18.12.2024, despacho no sentido da prorrogação do prazo para efeitos de prolação da decisão arbitral, ao abrigo do n.º 2 do referido normativo.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 3, alínea a) e no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março), tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado tempestivamente.

O processo não padece de nulidades.

Relega-se a aferição dos pressupostos processuais como a impugnabilidade e a legitimidade para a apreciação de direito a levar a efeito infra.

3. Matéria de facto tida relevante para a apreciação das exceções dilatórias:

3. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, o posicionamento das partes face à factualidade trazida a estes autos, consideram-se provados e com interesse para a decisão os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade anónima, tendo iniciado a sua atividade a 7 de agosto de 2019 e encontra-se registada na Comissão dos Mercados dos Valores Mobiliários (“CMVM”) como intermediário financeiro autorizado.
2. A Requerente, no contexto da sua atividade, dedica-se à gestão e administração de Organismos de Investimento Coletivos (OIC’s).
3. A Requerente celebrou contratos com entidades terceiras - Doc, 2 do PPA, designadamente, em matéria de serviços de software informático e consultoria informática e bem assim no âmbito de serviços de tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas.
4. No âmbito de tais prestações de serviços de software informático e consultoria informática, a Requerente, no período compreendido entre maio de 2019 e dezembro de

2020, incorreu em IVA, relativamente às faturas infra melhor discriminadas – cfr. Doc. 3 do PPA:

Fornecedor/Prestador	NIF	Localização	Fatura	Data Fatura	Base tributável (Euros)	IVA (Euros)
B...		Não Residente	5605691913	12.08.2020	* 95,85	* 22,05
C...		Não Residente	INV18337518	23.04.2020	57,00	13,11
D... Ltd.		Não Residente	INV-8755	19..05.2020	* 1335,00	* 307,05
E... Lda		Residente	FT 2020/127	09.10.2020	1850,00	425,5
F... da		Residente	FA 2020/41	01.05.2020	1785,25	410,61
G... Lda		Residente	12	27.01.2020	350,00	80,5
H... S.A.		Residente	FR SOH/354275	04.03.2020	47,85	11,01

* Valores expressos em dolares americanos (USD)

5. Similarmente, em matéria de serviços de tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas, a Requerente recorreu a empresas especializadas em serviços de tesouraria, faturação, contabilidade, auditoria e revisão legal de contas, a saber: I..., S.A e J...– SROC Lda., tendo estas procedido à emissão de faturas com IVA à taxa de 23% sobre tais serviços, melhor infra discriminadas, tendo a Requerente suportado o respetivo IVA– cfr. Doc. 5 do PPA:

Fornecedor/Prestador	NIF	Localização	Fatura	Data Fatura	Base tributável (Euros)	IVA (Euros)
J... LDA		Residente		12.08.2020	938,00	215,74
I... LDA		Residente	1FA 202L/1758	20.05.2020	410,00	94,30

6. As entidades prestadoras, residentes em território nacional, supra identificadas, conforme informação prestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira -cfr. requerimento de 13.12.2024 junto aos autos – vieram a submeter as respetivas declarações periódicas de IVA mensais/trimestrais relativamente às operações levadas a efeito no período compreendido entre maio de 2019 e dezembro de 2020, em conformidade com o teor dos quadros infra:

DP IVA	
Requerente - 515373508	
Período	Data Submissão
2019.06T	12-08-2019
2019.09T	05-11-2019
2019.12T	11-02-2020
2019.12T	26-08-2020
2020.03T	12-04-2020
2020.03T	26-08-2020
2020.06T	17-08-2020
2020.06T	26-08-2020
2020.09T	09-11-2020
2020.12T	09-02-2021

Substituída
Fora de Prazo/de substituição
Substituída
Fora de Prazo/de substituição
Substituída
Fora de Prazo/de substituição

DP IVA	
Fornecedor/PS - 505261766	
Período	Data Submissão
2019.06T	13-08-2019
2019.09T	15-11-2019
2019.12T	17-02-2020
2020.03T	21-05-2020
2020.06T	15-08-2020
2020.09T	19-11-2020
2020.12T	24/02/2021

DP IVA	
Fornecedor/PS 510974244	
Período	Data Submissão
2019.06T	05-08-2019
2019.09T	11-11-2019
2019.12T	13-02-2020
2020.03T	20-05-2020
2020.06T	20-08-2020
2020.09T	16-11-2020
2020.12T	23/02/2021

DP IVA	
Fornecedor/PS - 505304775	
Período	Data Submissão
2019.05M	08-07-2019
2019.06M	08-08-2019
2019.07M	30-08-2019
2019.07M	03-09-2019
2019.07M	19-09-2019
2019.08M	20-09-2019
2019.08M	24-09-2019
2019.08M	21-10-2019
2019.09M	11-11-2019
2019.10M	09-12-2019
2019.10M	13-12-2019
2019.10M	20-12-2019
2019.11M	21-12-2019
2019.12M	10-02-2020
2020.01M	09-03-2020
2020.01M	12-03-2020
2020.02M	13-04-2020
2020.02M	17-11-2020
2020.03M	10-05-2020
2020.03M	13-05-2020
2020.04M	18-06-2020
2020.04M	19-06-2020
2020.05M	15-07-2020
2020.05M	17-07-2020
2020.06M	17-08-2020
2020.07M	14-09-2020
2020.08M	12-10-2020
2020.09M	15-11-2020
2020.10M	16-12-2020
2020.11M	20-01-2021
2020.12M	22-02-2021
2020.12M	23-02-2021

Substituída
Substituída
Fora de Prazo/de substituição
Substituída
Substituída
Fora de Prazo/de substituição
Substituída
Fora de Prazo/substituída
Fora de Prazo/de substituição
Substituída
Fora de Prazo/de substituição
Substituída
Substituída
Fora de Prazo/de substituição
Substituída
De substituição
Substituída
Fora de Prazo/de substituição
Substituída
De substituição
Substituída
De substituição

DP IVA	
Fornecedor/PS - 502056517	
Período	Data Submissão
2019.05M	28-06-2019
2019.06M	02-08-2019
2019.07M	04-09-2019
2019.08M	23-09-2019
2019.09M	06-11-2019
2019.10M	02-12-2019
2019.11M	06-01-2020
2019.12M	03-02-2020
2020.01M	05-03-2020
2020.02M	26-03-2020
2020.03M	05-05-2020
2020.04M	05-06-2020
2020.05M	30-06-2020
2020.06M	06-08-2020
2020.07M	31-08-2020
2020.08M	28-09-2020
2020.09M	15-10-2020
2020.10M	30-11-2020
2020.11M	29-12-2020
2020.12M	03-02-2021

DP IVA	
Fornecedor/PS - 505444836	
Período	Data Submissão
2019.05M	05-07-2019
2019.06M	08-08-2019
2019.07M	06-09-2019
2019.08M	04-10-2019
2019.09M	08-11-2019
2019.10M	09-12-2019
2019.11M	08-01-2020
2019.12M	10-02-2020
2020.01M	10-03-2020
2020.02M	15-04-2020
2020.03M	15-05-2020
2020.04M	12-06-2020
2020.05M	10-07-2020
2020.06M	10-08-2020
2020.07M	11-09-2020
2020.08M	08-10-2020
2020.09M	09-11-2020
2020.10M	14-12-2020
2020.11M	20-01-2021
2020.11M	28-01-2021
2020.12M	23-02-2021

Substituída
Fora de Prazo/de substituição

DP IVA	
Fornecedor/PS - 502844787	
Período	Data Submissão
2019.05M	08-07-2019
2019.06M	05-08-2019
2019.07M	06-09-2019
2019.08M	07-10-2019
2019.09M	07-11-2019
2019.10M	06-12-2019
2019.11M	08-01-2020
2019.12M	04-02-2020
2020.01M	05-03-2020
2020.02M	14-04-2020
2020.03M	15-05-2020
2020.04M	10-06-2020
2020.04M	15-06-2020
2020.05M	10-07-2020
2020.06M	10-08-2020
2020.07M	16-09-2020
2020.08M	09-10-2020
2020.09M	06-11-2020
2020.10M	10-12-2020
2020.11M	11-01-2021
2020.12M	10-02-2021

Substituída
De substituição

7. A Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa nos termos do n.º 1 do artigo 78º da LGT, por existência de «erro imputável aos serviços» – vide pontos 26º a 43º deste -

cujos carimbos de entrada foram apostos pelo Serviço de Finanças Lisboa-..., data de 31 de Julho de 2023, na qual requeria o estorno do valor indevidamente suportado junto dos fornecedores supra identificados em 4. e 5. e ainda junto do prestador “K... Sociedade de Advogados”.

8. Este último prestador veio após tal pedido administrativo a proceder à substituição das faturas com a respetiva aplicação da isenção prevista na subalínea g) da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA.
9. O pedido de Revisão Oficiosa veio a ser objeto de rejeição liminar, através de decisão datada de 07.11.2023 – cfr- PA instrutor e Doc. 1 do PPA – concordante com a respetiva informação de base:

Despacho:

Concordando com o informado, determino a Rejeição Liminar do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais, disso se notificando a Requerente para os termos e efeitos do disposto nos art.ºs. 35.º a 41.º do CPPT.

10. Informação essa de base, a qual ora se dá aqui por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, deixando-se citada a respetiva conclusão:

VII. CONCLUSÃO

Em conformidade com o anteriormente exposto e compulsados todos os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior “Projeto de Decisão”, mantendo-se as conclusões de facto e de direito deste constantes, deverá o pedido formulado ser objeto de rejeição liminar, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do art.º 109.º do CPA, ex vi da al. d) do art.º 2.º do CPPT, promovendo-se, em consequência, o arquivamento do mesmo, com todas as consequências legais.

Mais se informa que, em caso de concordância superior, se promova a notificação da Requerente, de acordo com as normas constantes nos artigos 35.º a 41.º, todos do CPPT, com todas as consequências legais.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

À consideração superior.

11. Inconformada com a decisão de rejeição liminar da Revisão Oficiosa, veio a Requerente, a deduzir o PPA que está na origem dos presentes autos, contra tal decisão expressa, o qual foi aceite em 08.02.2024.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto o Tribunal Arbitral não tem de 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. n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis ex vi alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º 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. artigo 596.º, aplicável ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, incluindo o processo administrativo instrutor, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, não contestados pelas partes.

Do Direito:

Por Exceção:

a) Do pedido de absolvição da Requerida da instância, por exceção de ilegitimidade material:

Tendo a Requerida erigido defesa por exceção – ilegitimidade material da Requerente – mas a partir da qual considera radicar causa para a absolvição da Requerida da instância, importa iniciar a apreciação da matéria de direito pela dilucidação de tal questão suscitada em sede de Resposta pela Requerida.

Como já supra se deixou sintetizado, pugna a Requerida pela ilegitimidade material da Requerente e daí concluindo que aquela não poderá deixar de ser absolvida da instância, apoiada para o efeito no entendimento segundo o qual a Requerente é a pessoa a quem o imposto

foi repercutido, mas não é sujeito na relação jurídico tributária da qual resultaram os atos em apreço, sendo que o mecanismo correto para tal direito de retificação caberia ao sujeito passivo nos termos do artigo 78º do CIVA e não a quem o imposto foi repercutido.

Contrapõe a Requerente no sentido da improcedência de tal exceção, conforme supra se deixou sintetizado.

Avance-se, desde já, que se dissente da consequência propugnada quanto à exceção pela Requerida aventada, sendo, de resto, o posicionamento - causa e pedido - supra sintetizado, inclusivamente, contraditórios.

Na verdade, não está aqui a Requerida a questionar a legitimidade processual ou adjetiva da Requerente, isto é, a verificação de um pressuposto processual indispensável ao prosseguimento da ação e respetivo conhecimento do seu mérito.

Como é sabido, no direito substantivo, o conceito de legitimidade refere-se à relação entre o sujeito e o objeto do ato jurídico, exigindo a coincidência entre o sujeito do ato jurídico e o titular do interesse por ele visado.

Como pressuposto processual geral ou condição necessária para a emissão de uma decisão de mérito, no direito adjetivo, o mesmo conceito exprime a relação entre a parte no processo e o objeto deste (a pretensão ou pedido). Portanto, a posição que a parte deve ter para poder apresentar ou contestar o pedido.

Tal como no direito substantivo, esta deve ser aferida, geralmente, pela titularidade dos interesses em jogo no processo, de acordo com o critério enunciado nos nºs 1 e 2 do art. 30º do Código de Processo Civil (CPC).

Que o mesmo significa afirmar que tal aferição deve ser guiada em função do interesse direto (e não indireto ou derivado) em demandar, expresso pela vantagem jurídica que resultará para o autor da procedência da ação, e do interesse direto (e não indireto ou derivado) em contestar, expresso pela desvantagem jurídica que resultará para o réu do seu decaimento (ou,

considerando o caso julgado material formado pela absolvição do pedido, pela vantagem jurídica que disso resultará para o réu).

Atento o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 30º do CPC, a titularidade do interesse em demandar e do interesse em contestar apura-se, sempre que o pedido afirme (ou negue) a existência de uma relação jurídica, pela titularidade das situações jurídicas (direito, dever, sujeição, etc.) que a compõem.

Ora, no caso em apreço, o que se afigura estar em causa é a legitimidade substantiva, material da Requerente – que é bem diferente da legitimidade processual – ou seja, um complexo de qualidades que representam pressupostos da titularidade, por um sujeito, de certo direito que ele invoque ou que lhe seja atribuído, complexo esse que se afere no âmbito da apreciação do fundo ou mérito da causa.

A este propósito, não se poderá deixar de secundar o entendimento jurisprudencial vertido no processo n.º 03598/15.5BEBRG, de 13.09.2023, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte:

“A legitimidade constitui um pressuposto processual de cuja verificação depende que o tribunal conheça do mérito da causa, e profira, acerca dos pedidos deduzidos, uma decisão de fundo.

Os pressupostos processuais “são precisamente os elementos de cuja verificação depende o dever de o juiz proferir decisão sobre o pedido formulado, concedendo ou indeferindo a providência requerida. Trata-se das condições mínimas consideradas indispensáveis para, à partida, garantir uma decisão idónea e uma decisão útil da causa. Não se verificando algum desses requisitos, como a legitimidade das partes, a capacidade judiciária de uma delas ou de ambas, o juiz terá, em princípio, que abster-se de apreciar a procedência ou improcedência do pedido, por falta de um pressuposto essencial para o efeito”- cfr. Antunes Varela, Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, “Manuel de Processo Civil”, 2ª ed., Coimbra Editora, 1985, pág. 104.

A ausência de um pressuposto processual impõe ao juiz que profira uma decisão meramente

processual, sem entrar na discussão do mérito, isto é, nos bens discutidos no processo, absolvendo o réu da instância.

Atendendo ao fim almejado com os pressupostos processuais, compreende-se que estes tenham, em princípio, de ser aferidos por referência à relação material controvertida tal como esta é delineada, subjetiva e objetivamente, pelo autor na petição inicial.

Mediante o pressuposto processual da legitimidade- artigo 30º do CPC e artigo 9.º do CPTA- exige-se que para que o juiz possa entrar na apreciação do mérito da relação jurídica que lhe é submetida, julgando a ação procedente ou improcedente, que naquele concreto processo figurem como autor e como réu as “partes exatas” dessa relação jurídica controvertida submetida pelo autor ao tribunal.

*“Ser parte exata no processo”, ou parte legítima neste, significa que nele tem de figurar como autor a pessoa que tem o poder de dirigir a pretensão deduzida em juízo, e como réu aquele que tem o poder de dirigir a defesa contra essa pretensão. “A parte terá legitimidade como autor, se for ela quem juridicamente pode fazer valer a pretensão em face do demandado, admitindo que a pretensão exista; e terá legitimidade como réu, se for ela a pessoa que juridicamente pode opor-se à procedência da pretensão, por ser ela a pessoa cuja esfera jurídica é diretamente atingida pela providência requerida. Se assim não suceder, a decisão que o tribunal viesse a proferir sobre o mérito da ação, não poderia surtir o seu efeito útil, visto não poder vincular os verdadeiros sujeitos da relação controvertida ausentes da lide”- cfr. **Antunes Varela, Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, ob. cit., pág. 127.***

*Deste modo, é mandatário que entre quem figure na ação como autor e como réu e o objeto dessa ação interceda uma certa relação, de forma a que se possa afirmar que esses sujeitos são as partes certas dessa relação- cfr. **Alberto dos Reis, “Código de Processo Civil Anotado”, vol. I, pág. 74, onde postula que “A questão da legitimidade é essencialmente uma questão de posição das partes em relação à lide”.***

Ora, o pressuposto processual da legitimidade exprime-se precisamente pela relação que, segundo a lei adjetiva, tem de existir entre as partes (sujeitos) que figuram no processo e o objeto desse processo (pedido e causa de pedir), sem o que não poderá o juiz entrar na apreciação do mérito dessa relação material que lhe é submetida pelo autor a fim de a dirimir naquele concreto processo, por nele não figurar como autor quem tem o poder de dirigir contra o aí réu aquele concreto pedido, atenta a respetiva causa de pedir que o suporta e que fora alegada pelo mesmo na petição inicial (ilegitimidade ativa) e/ou por não figurar, nesse processo, como réu a pessoa a quem assiste o direito de defesa em relação a esse pedido e causa de pedir alegados pelo autor na petição inicial (ilegitimidade passiva).

*Note-se que uma coisa é saber se as partes são os sujeitos da pretensão formulada para efeitos do pressuposto processual da legitimidade, em que apenas se impõe, em regra, atender à relação material controvertida desenhada pelo autor em sede de petição inicial, e outra, bem diversa, é apurar se a pretensão que o autor vem exercer nos autos existe efetivamente, ou seja, se o autor é o efetivo titular do direito que pretende exercer contra o réu e se a violação do mesmo lhe confere efetivamente a pretensão que formula contra o último, o que já nada tem a ver com o pressuposto processual da legitimidade, isto é, com a exceção dilatória da legitimidade ativa ou passiva, mas única e exclusivamente, com o mérito da ação, isto é, com a legitimidade substantiva, por estar dependente da verificação dos requisitos de facto e de direito que condicionam o nascimento dessa obrigação, o seu objeto e a sua perduração - **cfr. Antunes Varela, Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, ob. cit., pág. 134.** Ao apuramento da legitimidade apenas interessa, por regra, a relação jurídica controvertida desenhada pelo autor na petição inicial, independentemente da prova dos factos que a integram- **cfr. Lebre de Freitas e Isabel Alexandre, “Código de Processo Civil Anotado”, vol. 1º, 4ª ed., Almedina, pág. 93. Paulo Pimenta, “Processo Civil Declarativo”, Almedina, 2014, págs. 69 e 70, onde se lê: “... a legitimidade consiste numa posição concreta da parte perante uma causa. Por isso, a legitimidade não é uma qualidade pessoal, antes uma qualidade posicional da parte face à ação, ao litígio que aí se discute. (...). Conforme resulta da redacção que a Reforma de 1995/96 deu ao n.º 3 do art. 26º do CPC de 1961 – redacção mantida agora no art. 30º -, foi adotada a teoria que faz corresponder a legitimidade das***

partes à titularidade da relação controvertida descrita pelo autor na petição inicial”. Assim, a "parte é legítima quando, admitindo-se que existe a relação material controvertida, ela for efetivamente seu titular- cfr. Castro Mendes, Manual de Processo Civil, Coimbra, 1963, págs. 260, 261, 262.(...).

Logo, como bem alega a Apelante, a legitimidade processual, enquanto “pressuposto de cuja verificação depende o conhecimento do mérito da causa” não se confunde com a denominada “legitimidade substantiva”, que é consabidamente um requisito da procedência do pedido. Como bem referem Antunes Varela, J. M. Bezerra e Sampaio e Nora, Manual de Processo Civil, 2ª edição, Coimbra, 1985, pag. 104, “a falta do pressuposto processual não impedirá o juiz apenas de proferir sentença sobre o mérito da ação, mas também de entrar na apreciação e discussão da matéria que interesse à decisão de fundo, sustentando nomeadamente a produção de prova sobre os fundamentos do pedido”.

"Não se verificando algum desses requisitos, como a legitimidade das partes, o juiz terá, em princípio, que abster-se de apreciar a procedência ou improcedência do pedido, por falta de um pressuposto processual para o efeito"- cfr. Acórdão do STJ de 14/10/2004, processo 04B2212, disponível in base de dados da dgsi.

De forma muito acutilante, o Supremo Tribunal de Justiça, em Acórdão de 02-06-2015, proferido no processo n.º 505/07.2TVLSB.LI.S1, julgou nos seguintes moldes: “É a legitimidade processual aferida pela relação das partes com o objeto da ação, consubstanciada na afirmação do interesse daquelas nesta, podendo acontecer situações em que a esses titulares não seja reconhecida a legitimidade processual, ao passo que, quanto a certos sujeitos, que não são titulares do objeto do processo, pode vir a ser reconhecida essa legitimidade. Assim, a mera afirmação pelo autor de que ele próprio é o titular do objeto do processo não apresenta relevância definitiva para a aferição da sua legitimidade, que, aliás, não depende da titularidade, ativa ou passiva, da relação jurídica em litígio, sendo manifesta a existência de legitimidade processual nas ações que terminam com a improcedência do pedido fundada no reconhecimento de que ao autor falta legitimidade substantiva, pelo que, só em caso de procedência da ação, passa a existir fundamento material para sustentar, «a posteriori», quer

a legitimidade processual, quer a legitimidade material, e ainda que, sempre que o Tribunal reconhece a inexistência do objeto da ação ou a sua não titularidade, por qualquer das partes, essa decisão de improcedência consome a apreciação da ilegitimidade da parte, pelo que, de uma forma algo redutora, as partes são consideradas dotadas de legitimidade processual até que se analise e aprecie a sua legitimidade substantiva”.

*Em suma, a legitimidade processual, enquanto pressuposto adjetivo para que se possa obter decisão sobre o mérito da causa, não exige a verificação da efetiva titularidade da situação jurídica invocada pelo A., bastando-se com a alegação dessa titularidade- cfr. Ac. TRG de 11/1/2018, processo 2366/16.IT8VCT.GI. Já a ilegitimidade substantiva configura uma exceção perentória inominada que tem a ver com a relação material, com o mérito da causa. Como vimos, uma coisa é a legitimidade processual, constituindo um pressuposto processual relativo às partes, que se afere, na falta de indicação da lei em contrário, face à relação material controvertida tal como configurada pelo A., e cuja falta, determina a verificação da correspondente exceção dilatória, dando lugar à absolvição do Réu da instância e outra, a **legitimidade substancial ou substantiva, que tem que ver com a efetividade da tal relação material, interessando já ao mérito da causa**[“*

Está-se assim perante um requisito de procedência do pedido, na medida em que a Requerida configura a Requerente como não sendo sujeito da relação tributária, mas antes um mero repercutido legal e por esse fundamento, não poder ser esta ressarcida do imposto (eventualmente incorretamente) suportado, o que em nada contende com a legitimidade processual da Requerente, mas antes com a (não) verificação dos pressupostos necessários para o provimento do pedido por esta formulado, de onde a colher o posicionamento da Requerida, sempre a mesma importará no reconhecimento de uma exceção perentória inominada e consequente absolvição desta do respetivo pedido e não da instância.

Pelo exposto, não pode deixar de improceder os termos em que a Requerida desenha a consequência adveniente de tal ilegitimidade material, porquanto contendendo a mesma com a questão de mérito, prejudicada se encontra a hipótese de absolvição da instância, mas antes se

colocando o eventual vencimento de tal fundamentação no plano da absolvição do pedido, nos termos vindos de supra explicar.

Destarte, conclui-se que são, quer a Requerente, quer a Requerida, partes legítimas nos presentes autos.

b) Da (in)tempestividade do pedido de revisão oficiosa e da (in)impugnabilidade da respetiva decisão:

Importa, dilucidada que se encontra a matéria de exceção – ilegitimidade material - sobre a qual a Requerida solicitou a absolvição da instância, avaliar da verificação de outras eventuais exceções relativas a pressupostos processuais, como seja a da tempestividade da dedução de Revisão Oficiosa e bem assim quanto à eventual impugnabilidade da decisão que sobre tal meio gracioso recaiu.

Deve e desde já, acompanhando-se o posicionamento da Requerente neste particular, clarificar que entende este Tribunal Arbitral ter sido o PPA tempestivamente deduzido porquanto, em respeito com o prazo decorrente da al. a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT, face à data em que a decisão foi prolatada – 07.11.2023.

Conforme igualmente resulta dos factos provados – ponto 7 – a Requerente veio a apresentar pedido de Revisão Oficiosa em 31.07.2023.

Importa relevar igualmente que não obstante o labelo de “rejeição liminar” a que acabou votada a Revisão Oficiosa, não significa *in casu*, analisado o teor do PA instrutor e da decisão e respetiva informação que lhe serviu de base, que a AT se tenha absterido de conhecer do mérito.

A esse respeito, damos aqui por reproduzido tudo o quanto se expôs supra relativamente à suposta exceção por ilegitimidade material, matéria essa que, como se vem propugnando, pressupõe o conhecimento e apreciação pela AT da matéria de fundo encerrada pelo meio administrativo deduzido pela Requerente.

Destarte, conforme vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo¹ e também no âmbito do CAAD², a impugnação arbitral constitui meio processual idóneo e adequado de reação a tal decisão administrativa que não acolha a pretensão do sujeito passivo, desde que a mesma tenha conhecido do respetivo mérito do pedido, como foi aqui o caso.

É pacífico observar que o indeferimento, no caso por via da sua rejeição liminar, reabre a via impugnatória (arbitral, no caso), pelo que importa verificar se se encontram ou não preenchidos os respetivos pressupostos legais para que o sujeito ativo da relação tributária pudesse conhecer do mérito aquando da dedução do pedido de Revisão Oficiosa ora em apreço.

Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, admite-se a revisão oficiosa com fundamento em qualquer ilegalidade, desde que deduzida em observância do prazo da reclamação administrativa, tal como flui da primeira parte do n.º 1 do referido normativo.

E, caso se verifique que o tributo objeto do pedido foi satisfeito (pago), tal prazo fixa-se em quatro anos, desde que fundado na existência de «erro imputável aos serviços», tal como se colhe da segunda parte deste mesmo n.º 1, sendo que a Requerente enformou o seu pedido de Revisão Oficiosa ao abrigo deste normativo, a coberto da existência de erro imputável aos serviços.

A este respeito e descendo ao caso em apreciação dúvidas não se suscitam quanto ao facto de se estar perante IVA efetivamente incorrido e suportado (devida ou indevidamente) pela Requerente e tal resulta, desde logo do pressuposto em que a Requerente assenta todo o pedido por esta formulado, inclusivamente requerendo o pagamento de juros indemnizatórios sobre esse mesmo imposto tido por esta como indevidamente suportado.

Ora, para dilucidação da questão atinente ao prazo aplicável *in casu*, decorrente do versado n.º 1 do artigo 78º da LGT, impõe-se assim e desde já avaliar da possibilidade da subsunção do

¹ Processos n.º 01958/13, de 14 de Maio de 2015 e n.º 01412/15, de 7 de Janeiro de 2016, disponíveis em www.dgsi.pt

² Processo n.º 937/2019-T, disponível em www.caad.org.pt

pedido de revisão em apreço ao abrigo do fundamento reconduzível a «erro imputável aos serviços».

Acolhemos aqui o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo³, nos termos do qual “(...) o “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afetada pelo erro.” (grifado nosso).

E igualmente, se entende por relevante aqui trazer à colação o teor do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19.11.2014, proferido no processo n.º 0886/14 e referido no âmbito da decisão arbitral n.º 135/2021-T nos termos do qual: “ (...) tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que “existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária¹, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária atuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração, sendo que esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer um dos funcionários envolvidos na emissão do acto afetado pelo erro, conforme se deixou explicado, entre outros, no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 12.12.2001, no recurso n.º 026233, pois havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário (...) e sendo ela efetuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar liquidação afetada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de Março de 2012, Processo n.º 01007/11, disponível em www.dgsi.pt

das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.”(...)».

Assim, é possível balizar tal «erro» enquanto incluindo qualquer ilegalidade, consubstanciada num erro de direito ou erro material que seja imputável à conduta tida pela administração fiscal, enquanto sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Importa recordar que no caso em apreço se está perante autoliquidações de IVA, levadas a efeito, não pela AT, mas antes pelos próprios fornecedores/prestadores residentes, emitentes das respetivas faturas, pelo que a imputabilidade à AT de tais atos tributários não se afigura imediata.

E de outra banda, perante liquidações assentes em mecanismo de inversão do sujeito passivo, no que respeita a prestadores de serviços não residentes em território nacional e sem aqui qualquer estabelecimento.

Pela sua acuidade relativamente à temática aqui em apreciação, no que à revisão de autoliquidações concerne, aqui se dá por reproduzido o entendimento de Paulo Marques⁴, o qual aqui se acolhe e secunda, nos termos do qual se entende que a autoliquidação constitui “(...)uma delegação dos poderes administrativos tributários nos próprios contribuintes e a forçosa consideração do seu exercício como um verdadeiro acto tributário, credor da presunção legal da verdade declarativa a favor do contribuinte (artigo 75.º, n.º 1, da LGT). A escolha sobre a forma concreta de liquidação de imposto depende assim da vontade do Estado-legislador. Pelo que lançando mão de uma justificada e pertinente interpretação sistemática, em conformidade com o princípio da coerência e unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), podemos concluir que o contribuinte não está impedido de deduzir o pedido de revisão do acto tributário (artigo 78.º, da LGT) em relação à autoliquidação, apesar de já não beneficiar actualmente da ficção legal de «erro imputável aos serviços». Ou, dito de outro modo, pela eliminação do n.º 2, do artigo 78.º, da LGT, não nos parece arredada a

⁴ Paulo Marques in “A Revisão do Acto Tributário: Requiem pela Autoliquidação?”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal do IDEFF, ano 9, n.º 1, Primavera, pp. 209 a 229

autoliquidação do objecto do procedimento de revisão. A revogação do mencionado preceito legal apenas colocou termo, expressamente, à determinação legal que considerava imputável aos serviços o erro na autoliquidação, para efeitos de revisão oficiosa, introduzindo-se agora uma maior paridade entre o contribuinte e o fisco. Mas nada nos leva a entender que deva existir um desequilíbrio garantístico entre a liquidação efectuada pelo próprio contribuinte e a liquidação administrativa. Ambas poderão assim ser sindicadas mediante a revisão do acto tributário (artigo 78.º, da LGT) [...]”

Por seu turno e como bem aponta Jorge Lopes de Sousa⁵ “(...) sendo o contribuinte quem faz a autoliquidação, o que é normal é que os erros lhe sejam imputáveis a ele próprio, que a fez, e não à administração tributária, que não a fez. Apenas se entrevê a possibilidade de erros na autoliquidação serem imputáveis à administração tributária nos casos em que esta procedeu a correção ou em que o contribuinte incorreu em erros, segundo instruções, gerais ou especiais, que aquela lhe forneceu.”

Do exposto, resulta que no domínio das autoliquidações (de IVA) a eventual subsunção ao conceito de «erro imputável aos serviços» se tenha de circunscrever às situações em que o contribuinte procedeu à autoliquidação controvertida em determinados termos, em função de instruções provindas da administração fiscal sobre essa matéria.

Ora, voltando a descer ao caso dos autos, não se vislumbra, face à matéria de facto dada por provada, nem tal decorrendo sequer, meramente invocado, que a AT tenha, em ambos os casos – autoliquidações levadas a efeito quer pelos prestadores, quer pela própria Requerente (em inversão do sujeito passivo) - emitido qualquer tipo de instruções sobre o procedimento a adotar, como fosse a de considerar não aplicável a isenção a que respeita a al. g) do n.º 27 do artigo 9º do CIVA.

Posto inexistir qualquer base factual que permita consubstanciar a imputabilidade de tal ação de autoliquidação (nos exatos termos em que foram produzidas, isto é, desconsiderando

⁵ Jorge Lopes de Sousa in “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa 2011, p. 412

eventual direito à isenção de IVA) ao sujeito ativo da relação tributária, ou seja, não se ficando a dever, ante a matéria de facto apurada (nem sequer tal se invocando), a qualquer instrução emanada pela Requerida, genérica ou especificamente (à Requerente e/ou aos respetivos prestadores de serviços) quanto à qualificação e enquadramento a efetuar *in casu* para efeitos de não isenção de IVA sobre as autoliquidações que formam o objeto imediato e mediato do pedido de Revisão Oficiosa e do presente meio impugnatório arbitral, respetivamente.

O que, de resto, a Requerente assume, ao referir no seu PPA (ponto 63º) a ausência de pronúncia pela AT sobre a temática da isenção ou não em sede de IVA relativamente às operações externalizadas de serviços prestados a sociedades gestoras de OIC's.

De onde, esvaziada fica a hipótese de enquadramento de tal meio de defesa administrativo deduzido, quer nos termos do n.º 1 do artigo 78º da LGT.

Pelo que, arredada se encontra a possibilidade de, no caso em apreço, se poder subsumir o pedido de Revisão Oficiosa pela Requerente deduzido, ao prazo de quatro anos estabelecido na segunda parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT, por não verificação do pressuposto relativo à existência de «erro imputável aos serviços».

Esta conclusão não significa, porém, que estivesse, ainda assim, arredada a possibilidade de a Requerente lançar mão do mecanismo de defesa – Revisão Oficiosa – ao invés da reclamação administrativa prevista no artigo 131º do CPPT, porquanto resulta entendimento do Supremo Tribunal Administrativo⁶ que, perante atos de autoliquidação, pagamentos por conta e retenção na fonte, se deve ter por equiparada à reclamação graciosa, a apresentação de Revisão Oficiosa.

Aqui chegados, importa ainda considerar que a sindicabilidade de tal decisão de Revisão Oficiosa, como o aquele que está na origem dos presentes autos, depende de nesse mesmo antecedente meio administrativo de defesa se ter apreciado da questão de mérito que por tal meio foi suscitado.

⁶ acórdão do STA de 12.6.2006, proferido no âmbito do Processo n.º 0402/06. Disponível em www.dgsi.pt

Essa vem sendo a posição da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, *vide*, de entre outros, o acordado nos processos n.º 638/03, de 20.05.2003; 1021/03, de 15.10.2003; n.º 870/03, de 08.10.2003 e processo n.º 01263/13, de 28.05.2014.

Deve, desde já, referir-se que, não obstante a decisão da AT ser de rejeição liminar, como já se apreciou supra, não se verifica qualquer exceção por ilegitimidade processual e que pudesse conduzir à absolvição da Requerida da instância, porquanto se entende que a decisão administrativa versa sobre ilegitimidade material, reconduzível a uma exceção perentória inominada e que tem por consequência a absolvição do pedido e não da instância, contendo assim com a apreciação do mérito do pedido.

Pelo que a esta luz, não resultaria prejudicado o direito de a Requerente ver apreciada nesta instância a questão atinente à (i)legalidade de tal decisão (e dos respetivos atos tributários subjacentes), porquanto na mesma, como supra assente, conheceu e apreciou efetivamente sobre o mérito do pedido administrativo formulado, independentemente da solução processual arrimada através de tal decisão.

Ora, arredada que se encontra a possibilidade de enquadramento do pedido de Revisão Oficiosa ao abrigo do já analisado n.º 1 (e 4) do artigo 78º da LGT, importa aferir da eventual cabimentação ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 131º do CPPT, designadamente quanto à aferição da tempestividade de tal pedido de Revisão Oficiosa enquanto Reclamação Graciosa ao abrigo desta última citada norma.

Como decorre do recorte conferido pela Requerente no âmbito da Revisão Oficiosa, estão em causa as (auto)liquidações de IVA levadas a efeito, quer pelos prestadores – residentes – quer pela Requerente – quanto a prestadores não residentes sem estabelecimento em território nacional - relativas aos períodos mensais/trimestrais dos anos de 2019 (de maio em diante) e 2020, inclusive.

Neste conspecto, as declarações periódicas com o respetivo apuro do imposto teriam de ser entregues, o mais tardar, até ao dia 15 (em caso de aplicação do regime trimestral) ou até ao dia

20 (em caso de aplicação do regime mensal) do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, tudo nos termos das als. a) e b) dos n.º 1 dos artigos 27º e 41º do CIVA.

Importa, no entanto, perscrutar que por via do período pandémico que então se vivia por força do SarsCov-2, foi aprovado, por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, com o N.º 43/2021-XXII, o alargamento do respetivo prazo de entrega relativamente ao período que para estes autos relevam – regime mensal: Dezembro de 2020; regime trimestral: quarto trimestre de 2020:

“Determino que:

a) Nas declarações periódicas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) a entregar no prazo legal previsto no n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA seja observado o seguinte:

i) Quando esteja em causa o regime mensal, as declarações a entregar em fevereiro de 2021, podem ser submetidas até dia 24 de mesmo mês, sem quaisquer acréscimos ou penalidades;

ii) Quando esteja em causa o regime trimestral, as declarações a entregar em fevereiro de 2021, podem igualmente ser submetidas até dia 24 do mesmo mês, sem quaisquer acréscimos ou penalidades;”

Ante o exposto, conclui-se que, tendo inclusivamente por base o último período temporal a que se reportam os tributos objeto da Revisão Oficiosa (e o PPA) em matéria de ilegalidade das liquidações em apreço - declaração periódica mensal (202012) ou trimestral (202012T) – o prazo limite para apuro e respetiva entrega da declaração periódica relativa ao IVA referente a tal último período referente ao ano de 2020, findou no dia 24 de fevereiro de 2021.

Por outro lado, as respetivas entidades residentes em território nacional, prestadoras dos serviços em causa, entregaram as competentes declarações periódicas nas datas melhor constantes em 7.dos Factos Provados.

Ora, considerando o prazo de dois anos estabelecido nos termos do n.º 1 do artigo 131º do CPPT e a circunstância de a Revisão Oficiosa ter dado entrada nos serviços da AT no dia 31 de julho de 2023, inexorável se torna concluir pelo, entretanto, ocorrido esgotamento do prazo de reclamação de que a Requerente dispunha, atento o disposto no versado preceito legal.

Neste conspecto, não se mostravam reunidos os pressupostos legais para que a AT pudesse conhecer do mérito do pedido que lhe foi apresentado pela Requerente, sob a roupagem de «Revisão Oficiosa», mesmo que se pretendesse efetuar tal apreciação enquanto Reclamação Graciosa nos termos do n.º 1 do artigo 131º do CPPT.

Em face do que se vem de alinhar e concluir, impõe-se aqui trazer à colação a questão atinente à eventual (in)tempetividade do PPA, não podendo deixar de aqui se secundar o entendimento vertido na decisão arbitral do CAAD⁷, apoiado em jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Administrativo, segundo o qual:

“[O] reflexo da intempetividade do pedido de revisão oficiosa, não é, porém, a subsequente intempetividade da ação arbitral, que só se verifica se o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos elencados no artigo 102.º do CPPT [no caso, a notificação do pedido de revisão oficiosa], não for respeitado, o que não sucedeu no presente caso. Nestas circunstancias, a extemporaneidade do pedido de revisão impede o Tribunal Arbitral de conhecer do mérito por haver “caso decidido ou caso resolvido”. Os atos de liquidação de Imposto do Selo consolidaram-se na ordem jurídica, verificando-se a exceção de inimpugnabilidade dos mesmos, enquadrada na categoria das exceções dilatórias, nos termos do artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4, alínea i) do CPTA, e dos artigos 278.º, n.º 1, 576.º e 608.º do CPC, aplicáveis ao abrigo do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT. Veja-se a respeito da impugnação judicial, em que se coloca questão idêntica, o entendimento sufragado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de outubro de 2020, processo n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15, que se pronuncia nos seguintes termos: “Se a reclamação graciosa é intempetiva tudo se passa como se não tivesse sido apresentada, e o

⁷ Processo n.º 678/2021-T, disponível em www.caad.org.pt

ato tributário (a liquidação) consolida-se na ordem jurídica. Logo, a concluir-se pela extemporaneidade da reclamação graciosa, a posterior impugnação judicial terá de improceder por inimpugnabilidade do ato e não por caducidade do direito de deduzir impugnação judicial (cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/05/2017, recurso 01609/13).”

Face à clareza do entendimento jurisprudencial vindo de aqui citar e que, como se referiu, *in totum* acompanhamos, dúvidas não subsistem quanto à circunstância de a Requerente ter vindo, em devido tempo, a deduzir o PPA que está na origem dos presentes autos, atento o prazo de 90 dias para o efeito, nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, por remissão para a alínea d) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT, prazo esse contado da data em que tomou conhecimento da decisão de rejeição da Revisão Oficiosa.

Não obstante a tempestividade de tal PPA, tendo sido apresentado um pedido Revisão Oficiosa contra atos de autoliquidação e sendo esse um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, a questão está na limitação que a lei estabelece quanto aos prazos que resultam dos dois segmentos normativos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT: o sujeito passivo, por sua iniciativa, pode solicitar a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou dentro do prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 1, primeira parte); a Administração Tributária, por sua iniciativa, pode proceder à revisão oficiosa no prazo de quatro anos após a liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços, possibilidade que se torna extensiva ao contribuinte por força do n.º 7 do artigo 78.º da LGT.

Ora, ao impugnar arbitrariamente atos de (auto)liquidação de IVA referentes aos períodos de 2019 (maio em diante) e 2020, inclusive e tendo apresentado o pedido de Revisão Oficiosa apenas em Julho de 2023, mostrava-se, como se colhe supra, objetivamente transcorrido o prazo de dois anos de que a Requerente dispunha para reclamar nos termos do n.º 1 do artigo 131º do CPPT, visto as declarações periódicas terem sido entregues, o mais tarde, no decurso do mês de Fevereiro de 2021.

Não podendo deixar de aqui se deixar citado, por integralmente subsumível ao caso ora em apreciação, o acordado no âmbito de decisão⁸ do CAAD, nos termos do qual:

“E ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico da reclamação graciosa, essa equivalência apenas pode ser reconhecida quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido apresentado dentro do prazo previsto para aquela forma de impugnação administrativa, isto é, dentro do prazo de dois anos - artigo 131.º, n.º 1, do CPPT (cfr., neste sentido, o citado acórdão proferido no Processo n.º 840/2021-T).

Sendo assim, é de concluir que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado intempestivamente, para efeito de poder ser considerado como correspondendo à impugnação administrativa a que se refere o artigo 131.º do CPPT, pelo que se verifica a inimpugnabilidade dos actos tributários que constituem objecto do pedido arbitral por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.

Refere a Requerente que, tendo sido apresentado pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de quatro anos, nos termos das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT, os actos de autoliquidação são impugnáveis, independentemente de se encontrar prevista a reclamação graciosa necessária no prazo de dois anos.

Não se põe em dúvida, e constitui jurisprudência pacífica do STA, que a revisão dos atos tributários por iniciativa da Administração Tributária, no prazo de 4 anos após a liquidação, pode ser suscitada pelo contribuinte, com base em erro imputável aos serviços (cfr. acórdãos de 20 de março de 2002, Processo n.º 026580, de 12 de julho de 2006, Processo n.º 0402/06, e de 29 de maio de 2013, Processo n.º 0140/13). No entanto, numa interpretação conforme a unidade do sistema jurídico, uma tal possibilidade não pode inutilizar a exigência legal de impugnação administrativa necessária que consta do artigo 131.º, n.º 1, do CPTT, dentro do prazo aí previsto, e que constitui um requisito de impugnabilidade dos actos de autoliquidação.

⁸ Processo n.º 778/2023-T, disponível em www.caad.org.pt

Nesse sentido aponta o acórdão do STA de 9 de novembro de 2022 (Processo n.º 087/22), onde se consigna, na situação paralela do artigo 132.º do CPPT, que a formulação de pedido de revisão oficiosa do acto tributário pode ter lugar relativamente a actos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, mas esta é necessária para efeitos de dedução de impugnação judicial.”

Ante tudo o quanto se vem alinhando, não poderá deixar de se reconhecer a verificação da exceção de inimpugnabilidade dos atos de (auto)liquidação que constituem objeto mediato do pedido arbitral.

Configurando a inimpugnabilidade do ato uma exceção dilatória nos termos do artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea i), do CPTA, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, tal exceção tem por consequência a absolvição da Requerida da instância,

3.4. QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:

Em face da solução jurídica que supra dimana do vindo de decidir em matéria de exceção, foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal Arbitral Singular, não tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada por esta mesma solução ou cuja apreciação seria inútil (artigo 608.º do CPC, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A verificação da exceção dilatória de inimpugnabilidade prejudica que este Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a substância ou mérito da causa, o que no caso passa por perscrutar sobre a legitimidade material da Requerente e bem assim quanto à suscetibilidade de enquadramento do IVA pela Requerente suportado nas operações melhor descritas nos “Factos Provados” ao abrigo do regime da isenção de IVA a que respeita a alínea g), do n.º 27, do art.º 9.º do CIVA, assim ficando prejudicado, necessariamente, o decorrente conhecimento sobre o eventual direito à restituição do imposto suportado e bem assim sobre o eventual direito a juros indemnizatórios peticionados.

4. DECISÃO:

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral singular decide:

- a) Julgar improcedente a exceção invocada pela Requerida quanto à ilegitimidade da Requerente;**
- b) Julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade (por intempestividade do pedido de revisão oficiosa deduzido) dos atos de autoliquidação de IVA que constituem objeto mediato do pedido arbitral, assim absolvendo a Requerida da instância;**
- c) Condenar a Requerente ao pagamento das custas, face ao decaimento obtido com a presente decisão, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.**

Valor da Causa e Custas:

Fixa-se o valor do processo em € 34.761,39 (trinta e quatro mil, setecentos e sessenta e um euros e trinta e nove cêntimos, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e o valor da taxa de arbitragem em € 1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária,

Notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 10 de janeiro de 2025.

O Árbitro

Luís Sequeira

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.