

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 247/2025-T

Tema: IVA; autoliquidação; e intempestividade do pedido de Revisão Oficiosa

SUMÁRIO:

I - O pedido de Revisão Oficiosa pode ser apresentado no prazo de reclamação administrativa referido no artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária – “LGT”, ou seja, dois anos a contar da apresentação da declaração (artigo 131.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – “CPPT”).

II - O prazo para Revisão Oficiosa pode ainda resultar da segunda parte do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, no qual se prevê quatro anos para a revisão, mas exige-se a existência de “erro imputável aos serviços”.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., contribuinte n.º..., sediada na Rua ..., n.º ..., ..., Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração

1.

de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa n.º ...2024... e, mediatemente, da (auto) liquidação de IVA referente ao mês de dezembro de 2020, com o valor global de € 58 416,39.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 14 de março de 2025 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, no dia 17 de março de 2025, e automaticamente notificado à AT.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, em 8 de maio de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. Em 2 de julho de 2025, a Requerida apresentou resposta, na qual defendeu que se verificava a “caducidade do direito de ação”, a “impropriedade do meio processual empregue”, e, a final, a manutenção na ordem jurídica dos atos objeto desta ação arbitral.

5. O Tribunal Arbitral, por despacho de 4 de setembro de 2025, determinou a notificação da Requerente para, querendo, se pronunciar relativamente à matéria de exceção vertida na resposta. A Requerente não se pronunciou no prazo concedido no referido despacho.

6. O Tribunal Arbitral determinou que, por despacho de 6 de outubro de 2025, ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas (artigo 16.º, al. c), do RJAT), a dispensa da reunião a que o artigo 18.º

do RJAT alude. Determinou, ainda, a notificação das partes para apresentarem, querendo, alegações finais escritas e simultâneas.

7. A Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações finais nos dias 17 e 21 de outubro de 2025, respetivamente.

II. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

8. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente

- a. é uma instituição de crédito que exerce normal e habitualmente a atividade comercial prevista no artigo 4.º, n.º 1, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras e no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 186/2002, de 21 de agosto;
- b. disponibiliza aos seus clientes, por via do aluguer, os terminais (de pagamento automático – “TPA`s”) para que possam aceitar pagamentos mediante cartão;
- c. não procede em relação a determinados clientes, por razões de política comercial, ao débito de qualquer montante pela instalação ou disponibilização dos equipamentos, bem como pelas comunicações ou transações no âmbito da utilização dos TPA`s;
- d. adquire, no exercício da sua atividade, serviços e bens necessários (por exemplo, à B..., S.A.);

- e. dispõe de dois métodos de determinação do IVA dedutível nos recursos de utilização mista, o método do *pro rata* e o método da afetação real;
- f. deduziu o IVA incorrido com os recursos adquiridos aos seus fornecedores, na atividade de disponibilização de TPA's (não só a remuneração mensal cobrada aos clientes – tributada em IVA e as operações de mera disponibilização sem cobrança de qualquer contraprestação – não conferentes de direito à dedução), através do método da afetação real;

(PA)

- b) Em 2024, a Requerente no âmbito de uma revisão de procedimentos (melhoria dos rácios de afetação real aplicados, bem como alteração do método de dedução) verificou, com referência ao período de dezembro de 2020, que:
 - a. relativamente ao imposto por si incorrido, deduzido por aplicação do método da afetação real, os critérios que vinha a adotar não traduziam o efetivo consumo de recursos, tendo procedido a uma retificação no apuramento dos critérios utilizados que devem conduzir, no seu juízo, a uma dedução adicional de € 47 522,54;
 - b. no âmbito da atividade para parte das despesas apenas deduziu o IVA incorrido nos recursos adquiridos utilizando o critério *pro rata*, quando deveria ter aplicado o método da afetação real; invoca, por isso, o direito a uma dedução adicional de € 10 893,85;

(PA)

- c) A Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa, no dia 3 de outubro de 2024, da autoliquidação de IVA do período de dezembro de 2020;

(PA)

- d) O pedido de Revisão Oficiosa tramitou sob o n.º ...2024...e foi expressamente indeferido, por despacho de 16 de dezembro de 2024, com, nomeadamente, os seguintes fundamentos:

(...)

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

38.Dispõe o artigo 78.º da LGT, na redação em vigor que: “1 - A revisão dos atos tributários pela entidade qua os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (...)”.

39.Resulta de forma inequívoca e absolutamente clara da letra do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que a revisão oficiosa, apesar de dever ser efetuada pela Administração Tributária, pode resultar da iniciativa desta ou do sujeito passivo.

40.O sujeito passivo pode dirigir o pedido de revisão dos atos tributários à AT com fundamento em qualquer ilegalidade no prazo da reclamação administrativa (regra geral 120 dias e no caso sub judice, por estar em causa uma autoliquidação, 2 anos).

41.A AT, por seu lado, pode fazer a revisão no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

42.Sem prejuízo do que resulta dos outros números do artigo 78.º da LGT, que, perante situações com recorte mais específico, designadamente por se verificar injustiça grave ou notória (artigo 78.º, n.º 4 e 5, da LGT) ou duplicação de coleta (artigo 78.º, n.º 5), fixam um prazo mais alargado para o sujeito passivo solicitar a revisão, a regra que decorre da letra da lei é a de que o sujeito passivo pode apenas solicitar a revisão dentro do prazo administrativo, com fundamento em qualquer ilegalidade.

43.Assim, à luz da redação da primeira parte [do] n.º 1 do citado preceito legal, em conjugação com o disposto no artigo 131.º do CPPT, deparando-se a Requerente com um erro na autoliquidação, a mesma dispunha do prazo de dois anos para apresentar o pedido de Revisão Oficiosa, o que, in casu, não sucedeu.

44.No que concerne ao pedido de Revisão Oficiosa por iniciativa dos sujeitos passivos, importa ainda realçar que, de acordo com aquela que tem vindo a ser a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (STA), por força da salvaguarda do princípio da segurança jurídica, estes também podem beneficiar do mesmo prazo que é concedido à AT, mas apenas e só quando se comprove a existência de erro imputável aos serviços.

45.Atento o decurso do prazo de dois anos, a Requerente pretende aproveitar do prazo de quatro anos conferido à AT.

46.Contudo, somente se no caso concreto, for patente e perfeitamente identificável, que o erro verificado foi cometido pelos serviços, poder-se-á equacionar aplicar o disposto na segunda parte do referido número.

Concretizando,

47. A revisão oficiosa apresentada nestes termos exige que, cumulativamente, se verifiquem os seguintes requisitos:

- i. o pedido seja apresentado no prazo de 4 anos contados a partir do ato cuja revisão se solicita ou a todo o tempo se o tributo não se encontrar pago;*
- ii. tenha origem em "erro imputável aos serviços"; e*
- iii. proceda de iniciativa do contribuinte ou se realize oficiosamente pela AT.*

48. Mostra-se, assim, essencial aferir:

- a quem é imputável o erro invocado, e*
- quando é que o erro se considera imputável aos serviços.*

49. In casu, a Requerente invoca, como se viu supra, que o pretenso erro na autoliquidação de IVA de dezembro de 2020 “é exclusivamente imputável aos serviços”.

50. E tornou-se imputável à AT em resultado do entendimento manifestado pela mesma na decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente relativa a questão semelhante, em matéria de IVA, mas atinente a outros períodos de tributação.

51. Note-se que, in casu, a Requerente não invoca que norteou a sua atuação e procedeu à autoliquidação aqui em análise, seguindo orientações emanadas pela AT ou informações prestadas pela mesma.

52.A Requerente invoca que uma decisão de indeferimento proferida, em maio de 2024 [decisão da reclamação graciosa respeitante aos períodos de IVA de dezembro de 2021 e de dezembro de 2022], no âmbito de uma reclamação graciosa desencadeou um erro imputável aos serviços, relativamente a uma liquidação de IVA de dezembro de 2020.

53.Pretendendo abrir caminho à Revisão Oficiosa de autoliquidação pelo contribuinte, nos termos do disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

54.Em primeiro lugar, salienta-se que nos parece paradoxal afirmar que uma decisão proferida em 2024, no âmbito de um procedimento de reclamação graciosa pudesse determinar/condicionar/influenciar o comportamento do sujeito passivo relativamente a uma autoliquidação de IVA relativa ao ano de 2020.

55.Ainda assim cumpre questionar: o conceito de “erro imputável aos serviços” para efeitos do disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, concretamente, para efeitos de apresentação de pedido de revisão oficiosa de autoliquidação pelo contribuinte, no prazo de quatro anos, apenas contempla as situações em que foram emitidas orientações ou informações pela administração tributária, ou se, como sucede no caso vertente, a circunstância de a administração tributária se haver já pronunciado em determinado sentido no âmbito de processos de reclamação graciosa desencadeados pelo contribuinte, têm enquadramento no conceito de “erro imputável aos serviços” previsto naquele preceito legal.

(...)

58.Assim, face ao entendimento jurisprudencial ora enunciada, a pronúncia no âmbito de uma reclamação graciosa não se pode traduzir num “erro imputável aos serviços” previsto naquele preceito legal, nem legitimar a apresentação de

pedido de revisão oficiosa de uma autoliquidação pelo contribuinte, no prazo de quatro anos.

59.No caso em apreço não existe qualquer erro que seja imputável aos serviços, nem a Requerente fez prova disso, como lhe competia.

60.Relembre-se que, por força do princípio geral previsto no âmbito do procedimento e do processo tributário, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT e dos contribuintes recai sobre quem os invoque (n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil e n.º 1 do artigo 74.º da LGT).

61.Saliente-se ainda que a Requerente nunca se viu coartada dos meios de garantia e defesa ao seu dispor, nomeadamente da reclamação administrativa - reclamação graciosa -, cujo prazo é de dois anos, por se tratar de uma autoliquidação (art.º 131.º CPPT), por oposição ao prazo ordinário de 120 dias, de que dispõem os contribuintes para atos que não sejam atos de autoliquidação.

62.O próprio legislador já previu um prazo substancialmente alargado (de 120 dias para 2 anos) para as situações em que seja o contribuinte a autoliquidar o tributo devido.

63.O alargamento de tal prazo teve justamente em conta permitir ao sujeito passivo corrigir eventuais lapsos que possam ter ocorrido aquando do preenchimento da (auto)liquidação, uma vez que preencheu a mesma sem qualquer atuação administrativa, in casu, da Autoridade Tributária e Aduaneira, o que poderá potenciar erros ou lapsos no preenchimento da declaração.

64. Antevendo essa circunstância, o legislador decidiu distinguir os prazos de reclamação administrativa para as situações de autoliquidação, porquanto considerou que o prazo geral de 120 dias podia não ser suficiente para o sujeito passivo detetar e corrigir alguma desconformidade na declaração apresentada.

65. No caso dos autos, a Requerente poderia [ter] lançado mão da via de impugnação procedimental adequada - reclamação graciosa - sendo que beneficiava do prazo de dois anos para o fazer, e não o fez, pelo que terá de se conformar com a sua omissão.

66. Ora, e conforme melhor se expôs, não tendo sido demonstrada, no âmbito da liquidação dos atos tributários em apreço, a ocorrência de qualquer “erro imputável aos serviços”, inexistente qualquer dever por parte da Administração Tributária no que diz respeito à realização oficiosa da referida revisão, nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, sendo certo que o prazo para o desencadear do referido procedimento, por iniciativa do contribuinte, constante da primeira parte do referido artigo, já se encontra ultrapassado.

Sem prescindir,

B - Do regime legal previsto no artigo 98.º do CIVA - incompatibilização com a pretensão da Requerente no sentido de proceder à alteração retroativa dos critérios que presidiram à escolha do método de dedução
(...)

130. O direito à regularização, tal como o direito à dedução, não são absolutos encontrando-se sujeitos a determinados requisitos.

131. Daqui resulta, que no caso como o presente, em que a Requerente pretende exercer o direito à dedução relativamente ao IVA constante de documentos previamente registadas na sua contabilidade, não se mostre aplicável o prazo de quatro anos previsto no artigo em causa.

132. Na verdade, o mencionado preceito legal não tem o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento para efetuar a dedução, dentro desse período, mas sim de fixar um limite máximo a partir do qual o direito à dedução já não pode ser exercido, acautelando situações excecionais que poderiam impedir a dedução do imposto nos termos dos artigos 20.º e 23.º do CIVA.

133. A alteração retroativa do método de dedução aplicado, não é subsumível na norma indicada, que prevê um prazo de caducidade, uma vez que já foi exercido o direito a deduzir o imposto contido nas faturas registadas relativamente a cada bem ou serviço, pelo que o direito que a norma pretende acautelar foi praticado...

134. Acresce que, a opção por um dos métodos de dedução previstos para o cálculo do IVA dedutível quanto aos bens e serviços de utilização mista ou dos critérios definidos para a sua aplicação, decorre do regime legal aplicável, traduzindo-se no exercício de um direito conferido aos sujeitos passivos, dependendo, de escolhas discricionárias e conhecimentos inerentes à gestão da atividade tributada que só estão ao alcance do próprio, ressalvado que seja o cumprimento das normas legais em vigor.

135. A dedução configura-se como um direito e não um dever.

136. Este é indubitavelmente o entendimento que decorre da lei (artigo 19.º e ss. do CIVA e 167.º e ss. da Diretiva IVA) e que tem sido desenvolvido pela jurisprudência, nacional e comunitária, e bem assim, pela doutrina.

137.O exercício do direito à dedução está na disponibilidade dos sujeitos passivos. Trata-se duma opção que se encontra no âmbito da autonomia da atuação permitida pelo imposto e que se encontra materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo. Este é um ato que, por definição, é voluntário.

138.Conforme decorre do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 10.11.2010, proferido no âmbito do processo n.º 0436/10: “Com efeito, não pode, por um lado, esquecer-se se o carácter formalista do IVA, que pode levar a que este seja devido, mesmo no caso de inexistirem as próprias transações - faturas falsas - (cfr. art. 19.º, n.º 3, do CIVA), ou no caso de não serem cumpridas determinadas formalidades legais nem pode, por outro lado, esquecer-se que o direito à dedução pode não ser exercido pelo contribuinte, não podendo, contudo, sê-lo pela AT (havendo lugar à dedução do imposto, esse direito só pode ser exercido pelo contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica de imposto e não pela AT, pois que esta, podendo efetuar liquidações oficiosas quando se verifiquem os respetivos requisitos legais, não pode exercer direitos que lhe não cabem, o que sucederia se procedesse à dedução oficiosa do imposto), sendo certo que tal direito está igualmente sujeito a determinadas formalidades, mesmo temporais, que têm que ser acatadas pelo contribuinte.”(sublinhado nosso).

139.Daqui resulta que não se pode admitir a existência de qualquer erro suscetível de ser objeto de correção.

140.Aliás, a autoliquidação não está errada, já que a mesma reflete os registos contabilísticos da Requerente.

141. Quer a dedução, quer a liquidação do imposto, são efetuadas pelo sujeito passivo na sua contabilidade, servindo o respetivo registo de base ao preenchimento da declaração periódica.

142. A AT não pode substituir-se aos sujeitos passivos no exercício legítimo do direito de opção sobre deduzir ou não o imposto e em que moldes, sendo que ainda que o fizesse, pelo referido no ponto anterior, ao liquidar o imposto fá-lo-ia nos mesmos termos que o sujeito passivo o fez.

143. A Requerente dispunha de todas as informações, sendo que nenhuma alteração legislativa ocorreu quanto a este tipo de encargos, não se vislumbrando qualquer razão que motivasse o alegado erro.

(PA)

- e) Em 14 de março de 2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

(Sistema informático do CAAD)

§2 – Factos não provados

Não existem factos não provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

9. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

10. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

11. Os factos assentes foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com os (documentos) que constam do PA.

III. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Posições das partes

A Requerente começa por alegar que o Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD é competente, na medida em que:

- a. Apresentou pedido de Revisão Oficiosa da autoliquidação de IVA do período de dezembro de 2020, em virtude de ter apurado prestação tributária a entregar ao Estado em excesso, no montante de € 58 416,39;
- b. Entende que o ato de autoliquidação de IVA encontra-se viciado por erro nos pressupostos de facto e de direito e, não se conformando com o ato de indeferimento da petição de Revisão Oficiosa da autoliquidação, apresentou o presente pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral;
- c. Os tribunais constituídos sob a égide do CAAD são competentes para apreciarem pretensões atinentes à legalidade de atos de autoliquidação, precedidos da apresentação

- de pedido de Revisão Oficiosa, quando a decisão de indeferimento da reclamação tenha comportado a análise da legalidade do ato (de autoliquidação);
- d. O pedido de Revisão Oficiosa concluiu que “[a] alteração retroativa do método de dedução aplicado, não é subsumível na norma indicada, que prevê um prazo de caducidade, uma vez que já foi exercido o direito a deduzir o imposto contido nas faturas registadas relativamente a cada bem ou serviço, pelo que o direito que a norma pretende acautelar já foi praticado pelo [Reclamante]”;
 - e. A AT debruçou-se no pedido de Revisão Oficiosa sobre a legalidade da pretensão de correção da autoliquidação, materializada na declaração periódica de IVA referente ao mês de dezembro de 2020 e analisou os argumentos técnicos usados pela Requerente;
 - f. A incorreta aplicação da lei pela Requerente decorre de um “erro imputável aos serviços” e, assim, o ato de autoliquidação *sub iudice* é suscetível de ser anulado;
 - g. Tem direito à dedução adicional de IVA por erro de enquadramento jurídico-fiscal;
 - h. Deduz o IVA com os recursos adquiridos aos seus fornecedores através da aplicação do método da afetação real e, a este respeito, constatou que os critérios que vinha a adotar não traduziam a efetiva utilização dos recursos adquiridos, tendo procedido a uma retificação de molde que (os critérios) traduzam a efetiva utilização dos recursos na atividade de disponibilização de TPA`s;
 - i. Verificou, adicionalmente que, para parte das despesas realizadas no âmbito da atividade em apreço (TPA`s), apenas deduziu o IVA incorrido nos recursos adquiridos

utilizando o método do *pro rata*, quando deveria ter sido aplicado o método da afetação real;

- j. A revisão de critérios levada a cabo traduziu-se, em primeira linha, numa melhoria dos rácios da afetação real aplicados, assim como a alteração do método de dedução, o que consistiu no seguinte:
 - i. ao imposto por si incorrido, deduzido por aplicação do método da afetação real, mas cujos critérios adotados não traduziam o efetivo consumo de recursos, através da aplicação dos critérios adequados para o efeito, haverá lugar a uma dedução adicional no montante de € 47 522,54;
 - ii. ao imposto por si incorrido na aquisição de serviços e que apenas foi deduzido com base na percentagem da dedução *pro rata*, quando deveria ter sido aplicado o método da afetação real, foi calculada uma dedução adicional no montante de € 10 893,85;
- k. Peticiona a condenação da Requerida no pagamento das custas processuais.

Já a AT defende, em primeira linha, que se verifica a caducidade do direito de ação, nos seguintes termos:

- a. O pedido de Revisão Oficiosa foi formulado em 3 de outubro de 2024, quando o prazo de pagamento da autoliquidação de IVA, do período 12/2020, terminou em 25 de fevereiro de 2021;

-
- b. Em tal data (3 de outubro de 2024) encontrava-se esgotado o prazo de dois anos para a apresentação de reclamação graciosa por erro na autoliquidação, previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT;
- c. A Requerente, de tal modo, apenas podia utilizar o pedido de Revisão Oficiosa previsto na segunda parte do n.º 1, do artigo 78.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”), aquele que requer a existência de um “erro imputável aos serviços”;
- d. A Requerente invoca que o “erro imputável aos serviços” ocorreu com a apresentação de reclamação graciosa das autoliquidações dos períodos de IVA 12/2021 e 12/2022, com o objeto idêntico ao dos autos, sendo a decisão de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa de 24 de maio de 2024, com base em rejeição liminar, quando a autoliquidação é de 24 de fevereiro de 2021;
- e. Sustenta que a Requerente invoca a existência de erro imputável à AT em face da decisão de reclamação graciosa relativa a uma questão semelhante, em matéria de IVA, mas respeitante a outros períodos de imposto;
- f. A Requerente não invoca, nem poderia fazê-lo, que norteou a sua atuação e procedeu à autoliquidação em fevereiro de 2021, seguindo as orientações da AT;
- g. A Revisão Oficiosa, a pedido do contribuinte, só se poderia efetivar no prazo de dois anos, contados do termo (do prazo) para o pagamento voluntário do imposto e com fundamento em ilegalidade – artigo 78.º, n.º 1, da LGT;

-
- h. Tendo o pedido de pronúncia arbitral sido deduzido em consequência da rejeição daquele pedido de Revisão Oficiosa e sendo este intempestivo, verifica-se a caducidade do direito de ação;
 - i. Não existe “erro imputável aos serviços” até porque, insiste, que a Requerente não invoca que procedeu à autoliquidação em fevereiro de 2021, seguindo orientações da AT;
 - j. Invoca, pelo contrário, que a decisão de indeferimento conhecida em maio de 2024 – no âmbito de outro procedimento tributário - legitima a existência de erro na autoliquidação realizada em fevereiro de 2021;
 - k. Não se compreende que uma decisão conhecida mais de três anos depois da entrega da autoliquidação que a Requerente pretende colocar em crise tenha aptidão para fundamentar erro nessa mesma autoliquidação;
 - l. Nunca poderia existir um “erro imputável aos serviços”;
 - m. Em resumo, tratando-se de uma autoliquidação sobre a qual inexistia qualquer orientação ou informação da AT, o erro terá de considerar-se imputável ao sujeito passivo.

Defende, em segunda linha, que há erro na forma de processo, visto que:

-
- a. A Requerente veio invocar que se verifica “erro imputável aos serviços”, porquanto a AT indeferiu reclamação graciosa com idêntico fundamento em sede de IVA, relativamente a outros períodos;
 - b. A Requerente sustenta ainda que, na decisão de indeferimento em crise, a AT analisa a legalidade da autoliquidação de IVA objeto dos autos (para além da tempestividade) e, por isso, o pedido de Revisão Oficiosa é o meio próprio para satisfazer a sua pretensão anulatória;
 - c. Sucede que, a decisão que recaiu sobre o pedido de Revisão Oficiosa apresentado pela Requerente foi de rejeição liminar, por intempestividade;
 - d. Não tendo sido apreciada a legalidade do ato objeto do pedido, o meio processual adequado seria a ação administrativa e não o pedido de pronúncia arbitral;
 - e. Defende que se verifica a exceção de impropriedade do meio processual utilizado e, assim, peticiona a absolvição da instância arbitral.

Sustenta, por último, o seguinte:

- a. A pretensão da Requerente subdivide-se do seguinte modo:
 - i. Retificação dos critérios que foram utilizados no âmbito da aplicação do método da afetação real na atividade relativa a aluguer de TPA's;
 - ii. Substituição do método utilizado face a algumas despesas incorridas nessa mesma atividade;

- b. A pretensão da Requerente não respeita, assim, ao exercício do direito à dedução de IVA contido em faturas registadas, que nunca foi deduzido, total ou parcialmente, mas sim a regularização de imposto “deduzido nas declarações periódicas do ano de 2020”;
- c. Uma pretensão desta natureza traduz-se numa alteração de metodologia de cálculo, de forma a obter uma vantagem económica não suportada em retificações derivadas de qualquer erro, por exemplo, emergente da cumulação de dois métodos de dedução;
- d. Não é, por conseguinte, aplicável o artigo 98.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), uma vez que já foi exercido o direito a deduzir o imposto contido nas faturas registadas relativamente a cada bem ou serviço e, concomitantemente, não é demonstrado que a alteração pretendida seja motivada por um “erro de direito”;
- e. Não é possível proceder a alterações retroativas dos critérios ou do método de cálculo do direito à dedução inicial dos bens e serviços de utilização comum em atividades isentas e tributadas, quando não existem indícios de erro jurídico-tributário;
- f. A falta de base legal para o pretendido pela Requerente não deve permitir a interpretação de que, na falta de norma especial, aplicar-se-á o artigo 98.º, n.º 2, do CIVA;
- g. Se o IVA dedutível já foi apurado pelo método escolhido, a hipótese *sub iudice* não é, assim, enquadrável no “erro de direito”;
- h. Estamos, na presente hipótese, perante uma escolha consciente pelo sujeito passivo do método de dedução a aplicar e um posterior “arrependimento” com vista a obter uma

vantagem económica resultante da substituição de metodologias de cálculo da dedução de IVA;

- i. O TJUE no acórdão “CTT” conclui que “o princípio da neutralidade fiscal não pode ser interpretado no sentido de que, em cada situação, deve ser procurado o método de dedução mais preciso, a ponto de exigir que se ponha sistematicamente em causa o método de dedução aplicado inicialmente, mesmo após a fixação do *pro rata* definitivo”;
- j. Não existe erro de direito que tenha conduzido à aplicação de uma metodologia errónea no apuramento do IVA dedutível, não sendo assim passível de correção no prazo de quatro anos – artigo 98.º, n.º 2, do CIVA.

§2– Caducidade do direito de ação

A Requerida sustenta, na sua resposta, que se verifica a caducidade do direito de ação, na medida em que o pedido de Revisão Oficiosa foi formulado em 3 de outubro de 2024, quando o prazo de pagamento da autoliquidação de IVA, do período 12/2020, terminou em 25 de fevereiro de 2021 e, nesse momento já se encontrava esgotado o prazo de dois anos para a apresentação de reclamação graciosa por erro na autoliquidação, previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT.

Acrescenta a Requerida que a Requerente apenas podia utilizar o pedido de Revisão Oficiosa ao abrigo da segunda parte do 78.º, n.º 1, da LGT, que requer a existência de “erro imputável aos serviços”, para que fosse possível a revisão no prazo de quatro anos.

Importa conhecer, antes de mais, a questão.

O artigo 78.º, números 1, 3, e 4, da LGT tem o seguinte teor:

1. A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2. Revogado.

3. A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4. O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

O pedido de Revisão Oficiosa pode, assim, ser apresentado no prazo de reclamação administrativa referido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, ou seja, dois anos a contar da apresentação da declaração (artigo 131.º, n.º 1, do CPPT). O prazo para Revisão Oficiosa pode ainda resultar da segunda parte do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, no qual se prevê quatro anos para a revisão, mas exige-se a existência de “erro imputável aos serviços”.

A revisão pode ter lugar quando existir “erro imputável aos serviços”, incluindo-se no segmento o erro na autoliquidação.

A primeira questão que se poderá colocar é a seguinte: é aplicável o artigo 78.º, n. 1, da LGT a atos de autoliquidação face à revogação do n.º 2, do artigo 78.º, da LGT que consagrava a presunção de “erro imputável aos serviços” para as referidas hipóteses (de autoliquidação)? A resposta à questão é positiva perante a equiparação entre a autoliquidação, em que o contribuinte atua no lugar dos serviços da AT e a liquidação administrativa.

Veja-se, neste sentido, a decisão arbitral n.º 9/2021-T, de 13 de setembro de 2021¹, quando propugna que:

¹ V., na mesma linha, a decisão arbitral n.º 678/2021-T, de 6 de outubro de 2022, que seguiremos de perto.

E, caso se concorde ou não com a revogação do referido n.º 2 do artigo 78.º e com a manifesta situação de desequilíbrio que introduziu em termos de meios de defesa da AT e dos contribuintes, não se diga que o erro passou a ser-lhe imputável por aquela ter confirmado a autoliquidação ou ter deixado passar o prazo de caducidade sem nada dizer, só podendo ser aplicável tal raciocínio quando a AT se pudesse aperceber do erro, o que não sucederá, em princípio, nos casos, tal como na situação controvertida, em que o contribuinte se enganou ao declarar rendimentos e a AT não tinha qualquer razão para duvidar da sua declaração, pois, antes pelo contrário, tinha de presumir a sua veracidade, por força do artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

O n.º 2 do artigo 78.º da LGT foi revogado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março [Lei de Orçamento do Estado para 2016], revogação esta que operou e produziu os seus efeitos, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT de imediato – com entrada em vigor daquela Lei de Orçamento do Estado, ou seja, a 31 de Março de 2016.

Sucedem que o referido preceito legal tinha uma especial relevância no caso de autoliquidações, uma vez que, para efeitos de revisão oficiosa de acto tributário, ficcionava o erro imputável aos serviços.

Tal como se nota na decisão relativa ao Processo arbitral n.º 114/2019-T, “117. Esta solução legal compreende-se à luz de dois pressupostos: por um lado, a imputação do erro dos serviços é entendida objetivamente, não relevando aqui a apreciação de elementos de culpa dos serviços (que dificilmente se verificariam nos casos de autoliquidação, com excepção das situações em que o erro resulta de instruções da Fazenda Pública); por outro lado, o legislador entendeu que as diferenças técnicas no apuramento do imposto não eram motivo racional suficiente para justificar um tratamento diferenciado, para efeitos de revisão do acto, entre os vários tributos. O erro imputável aos serviços, ficcionado no caso das autoliquidações, atento o disposto no citado art.º 78, n.º 2 da LGT abarca também os erros de direito, enquanto fundamento de revisão do acto tributários».

117. Ficção esta que ao “desaparecer” com a revogação da supramencionada norma legal levada a cabo pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, acarretou como consequência, a necessidade de, nos casos de autoliquidação – cuja liquidação é

efetuada pelo próprio contribuinte, normalmente, sem a intervenção da AT -, o sujeito passivo passar a ter que comprovar que o erro é imputável aos serviços, no caso de pretender fazer uso da revisão oficiosa.

A questão que agora se coloca é a de determinação, no caso concreto, se existe “erro imputável aos serviços”, tendo por assente que estamos perante uma autoliquidação (atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos ou pelos seus substitutos tributários) e, assim, o ónus da sua demonstração é da competência da Requerente.

Sustenta a doutrina² sobre a questão:

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 correções ou em que o contribuinte incorreu em erros, seguindo instruções, gerais ou especiais, que aquela lhe forneceu.”

Ora, das alegações da Requerente e do adquirido processual não resulta que a AT tenha dado instruções gerais, nomeadamente, por Circulares ou Ofícios Circulados, ou através de quaisquer informações vinculativas sobre as questões objeto dos autos. Pelo contrário, a Requerente pura e simplesmente não alega que a sua atuação tenha por fonte quaisquer informações gerais ou especiais.

A Requerente tenta fazer a demonstração da imputabilidade do erro à AT, em relação à liquidação de IVA objeto desta ação arbitral, do período de dezembro de 2020, através da decisão de reclamação graciosa relativa a questão idêntica ocorrida nos períodos de tributação de IVA de dezembro de 2021 e de dezembro de 2022, notificada a 24 de maio de 2024. Como

² Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, p. 412.

se um entendimento veiculado em 2024 pudesse ter influenciado uma conduta tributária (de autoliquidação de IVA) ocorrida em fevereiro de 2021.

Não se diverge que o “erro imputável aos serviços” possa consistir quer num erro sobre os pressupostos de facto, quer num erro de direito, compreendendo-se neste último, também, a violação do Direito da União Europeia. Todavia, como declara a decisão arbitral proferida no processo n.º 9/2021-T, de 13 de setembro de 2021, para que seja aplicável o prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, o erro não pode ser imputável ao contribuinte, mas tem de o ser à AT.

Sucede que, no caso em exame, a Requerente não fez prova de circunstâncias passíveis de atribuir a liquidação de IVA por si efetuada a um erro que seja imputável à AT (imputação objetiva), motivo que impede o enquadramento no prazo alargado de quatro anos, mantendo-se aplicável o de dois anos, que resulta da conjugação do disposto nos artigos 131.º, n.º 1, do CPPT e 78.º, n.º 1, da LGT. Respeitando a liquidação de IVA ao período de dezembro de 2020 e tendo o pedido de Revisão Oficiosa sido apresentado em 3 de outubro de 2024 já se encontrava, nesse momento, esgotado o prazo de dois anos para aceder ao procedimento de revisão oficiosa e/ou de reclamação graciosa.

É também esta a posição do Supremo Tribunal Administrativo³ que já se pronunciou do seguinte modo:

Do que vimos expondo resulta claro que a recondução ao conceito de erro imputável aos serviços das situações em que foram emitidas orientações ou informações pela administração tributária, para efeitos de, no âmbito no disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, ser possível apresentar pedido de revisão da autoliquidação pelo contribuinte, no prazo de quatro anos, configura uma solução excecional que, numa doura ponderação, exigida seguramente por um contexto particular, este Supremo Tribunal promoveu. Posição que hoje, como ainda há pouco foi referido, se encontra consolidada e tem vindo a ser secundada pela doutrina e pela própria AT que não a põe em causa. A excecionalidade da solução implica, todavia, que não havendo uma identidade plena

³ Acórdão de 2 de outubro de 2024, proferido no âmbito do processo n.º 01917/21.4BELRS.

entre as orientações e informações e as posições expressas pela AT no âmbito da reclamação graciosa, que estas últimas não possam beneficiar do mesmo enquadramento. Ora, é precisamente isso que consideramos que se passa.

A circunstância de a administração tributária se haver já pronunciado em determinado sentido no âmbito de processos de reclamação graciosa que têm um âmbito de aplicação muito circunstanciado, marcado por factos muito ligados ao caso concreto em apreciação que, combinados com aquela que é sempre uma atuação particular do representante do órgão da AT envolvido, condicionam, e, por conseguinte, refletem-se na pronúncia da AT. Ora, esta natureza muito própria das pronúncias no âmbito das reclamações graciosas, torna muito difícil que delas se retire uma qualquer orientação suscetível de ser aplicada a outros casos, pelo que não será possível equipará-las a uma orientação genérica que tem em vista, como decorre da sua natureza, o propósito de se aplicar a várias situações. Por motivos diversos, mas igualmente ponderosos, também a informação prestada a propósito de um caso concreto e só daquele, visando de forma direta promover uma atuação num sentido determinado, não pode ser equiparada a uma qualquer pronúncia no âmbito de uma reclamação graciosa concernente a uma outra, ainda que aparentemente idêntica, situação, também, inevitavelmente circunstanciada e delimitada.

Existe, portanto, uma diversidade inequívoca, entre as pronúncias no âmbito de processos de reclamação graciosa e as orientações e informações da AT, o que impede uma equiparação em termos de aplicação do regime excecional. Consequentemente, terá de ser aplicado o regime regra, que resulta da lei de forma absolutamente clara, que não permite que o sujeito passivo que na autoliquidação seguiu o sentido decorrente da forma como a AT se pronunciou no âmbito de procedimentos de reclamação graciosa, por não se traduzir num erro imputável aos serviços, possa, portanto, beneficiar do prazo de 4 anos para requerer a revisão oficiosa.

Deste modo, conclui-se que, na situação concreta, a Requerente não satisfaz o ónus que sobre si impendia de demonstrar factos constitutivos de que a (auto)liquidação de IVA controvertida resultou de “erro imputável aos serviços”. Por essa razão, não podia a revisão ter

lugar no prazo mais alargado de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, por não estarem reunidos os correspondentes pressupostos. Por outro lado, estando esgotado o prazo de reclamação administrativa, a revisão com fundamento em qualquer ilegalidade já não era admissível. Assim, conclui-se que andou bem a Requerida ao rejeitar o pedido de Revisão Oficiosa por extemporaneidade.

O reflexo da intempestividade do pedido de Revisão Oficiosa, não é, porém, a subsequente intempestividade 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 da decisão do pedido de Revisão Oficiosa], não for respeitado, o que não sucedeu no presente caso. Nestas circunstâncias, a extemporaneidade do pedido de revisão impede o Tribunal Arbitral de conhecer do mérito por haver “caso decidido ou caso resolvido”.

O ato de liquidação de IVA, do período de dezembro de 2020, consolidou-se na ordem jurídica, verificando-se a exceção de inimpugnabilidade do mesmo, enquadrada na categoria das exceções dilatórias, nos termos 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, alínea e) do RJAT.

Veja-se a respeito o aresto⁴, em que se coloca questão idêntica, com o seguinte teor:

Se a reclamação graciosa é intempestiva tudo se passa como se não tivesse sido apresentada, e o 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).

Nestes termos, procede a exceção de inimpugnabilidade invocada pela Requerida (derivada da intempestividade do pedido de Revisão Oficiosa deduzido contra os atos tributários impugnados nesta ação), que põe termo ao processo e impede que este Tribunal

⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de outubro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 0937/02.2BTLRS.

Arbitral conheça das demais questões suscitadas e do mérito da pretensão da Requerente, importando a absolvição da Requerida da instância.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade – por intempestividade do pedido de Revisão Oficiosa – do ato de autoliquidação de IVA do período de dezembro de 2020, com as legais consequências, nomeadamente, a absolvição da Requerida da instância e a condenação da Requerente nas custas do processo, tudo com as legais consequências.

V. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de € 58 416,39.

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 2142, a suportar pela Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de novembro 2025

O Árbitro,

Francisco Nicolau Domingos