

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
984/14.1BELLE	8 de julho de 2021	Jorge Cortês

DESCRITORES

Iva. > Pro rata. > Erro de direito.

SUMÁRIO

É erro de direito, passível de possibilitar a correcção da dedução, através do prazo mais longo de quatro anos, o erro na dedução do imposto que consiste em não fazer qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis, bem como no apuramento errado da percentagem de dedução, com base em certo entendimento da Administração Tributária sobre o modo de aplicação dos métodos de dedução.

TEXTO INTEGRAL

Acórdão

I- Relatório

O Município de Portimão intentou contra o Ministério das Finanças acção administrativa especial, pedindo a anulação do acto que indeferiu o Recurso Hierárquico que deduzira contra a decisão que defira parcialmente o pedido de Revisão Oficiosa relativo à liquidação de IVA de 2008 e a condenação do Réu a reconhecer o seu direito à dedução de € 269.939,56, a título de IVA de 2008, com o conseqüente reembolso deste montante acrescido de juros; ou, subsidiariamente, a condenação do Réu a apreciar o mérito do pedido de revisão oficiosa no que respeita ao direito à dedução de € 269.939,56, a título de IVA de 2008.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, por sentença proferida a fls. 303, (numeração do SITAF), datada de 26 de Outubro de 2016, julgou improcedente a acção administrativa especial.

O autor interpôs recurso contra a sentença. Alega nos termos seguintes:

«A. Ao contrário do que o Tribunal recorrido parece querer demonstrar com a sua decisão, o artigo 6.º do Código Civil não afasta a relevância do erro de direito no plano jurídico.

B. A doutrina e jurisprudência afirmam em uníssono que o princípio da ignorantia iuris constante nesse normativo apenas significa que as normas legais são aplicáveis aos sujeitos jurídicos independentemente do seu conhecimento ou desconhecimento do respectivo conteúdo, mas não afasta a relevância que o erro de direito pode assumir nas relações entre as partes.

C. O Tribunal a quo entra em contradição com os fundamentos que sustentam a sua decisão ao admitir que "só haveria erro na determinação do regime legal aplicável nas situações verificadas até 2007, no domínio da lei antiga", para efeitos da aplicação da disciplina e do prazo constante do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, uma vez que a admitir-se como válida a interpretação que o Tribunal a quo faz do disposto no artigo 6.º do Código Civil, a correcção de erros de direito ou de enquadramento nunca seria possível, nem à luz da lei que passou a vigorar a partir de 2008, nem ao abrigo da lei que vigorava antes dessa data.

D. O erro de enquadramento ou de direito sempre teve relevância do plano jurídico e com particular incidência no direito tributário cuja complexidade normativa e predomínio de situações de autoliquidação propiciam a ocorrência de erros de interpretação dos quadros legais.

E. Quer o artigo 131.º do CPPT, como o artigo 78.º da LGT ou o n.º 2 do artigo do artigo 98.º do Código do IVA confirmam a relevância do erro de direito no plano do direito tributário e a incorrecta leitura que o Tribunal a quo faz da disposição constante do artigo 6.º do Código Civil.

F. A existência de determinado erro de enquadramento ou de direito não poderá ser vista com a rigidez temporal que o Tribunal a quo pretende (ou seja, reconhecimento de erro de direito até 31 de Dezembro de 2007 mas não a partir dessa data, sendo apenas reconhecida a existência de erro material), mas antes atendendo às circunstâncias do caso concreto.

G. Os efeitos da incorrecta interpretação perfilhada pela AT e divulgada nos seus Ofícios-Circulados permaneceram para além de 31 de Dezembro de 2007, e ainda que tenha sido alterado o artigo 23.º do Código do IVA pela Lei do Orçamento do Estado para 2008 e, posteriormente, emitido o Ofício-Circulado n.º 30103, de 23 de Abril de 2008, a verdade é que os sujeitos passivos (e, concretamente, o Recorrente) levaram tempo a assimilar as novas regras, permanecendo muitos deles em erro de enquadramento até aos dias de hoje.

H. O erro em que o Recorrente incorreu e que motivou a dedução inferior à devida durante o ano 2008 não é um erro material ou de cálculo, mas um erro de direito, traduzido na dedução de imposto relativamente ao IVA suportado nos seus recursos afectos exclusivamente a operações tributadas através do pro rata (incorrectamente calculado) e na não dedução de IVA dos recursos de utilização exclusiva através da

afecção real.

I. Um erro no apuramento do regime de dedução configura um erro nos pressupostos da tributação, traduzido numa representação inexacta quanto às circunstâncias de facto e de direito que relevavam no seu estado para efeitos do exercício do direito à dedução.

J. Sobre o conceito de erro material e de cálculo, refere o STA, em Acórdão proferido em 26 de Junho de 2014, no âmbito do processo n.º 0586/14, que "se considerem apenas como lapsos de escrita os que sejam ostensivos, aqueles que facilmente se detectem e se identifiquem como tais pelo e no seu contexto e que respeitem à expressão material da vontade e já não os que possam ter influenciado a formação dessa vontade", referindo ainda que "[o]s erros dizem-se de escrita quando se escreve ou representa, por lapso, coisa diversa da que se queria escrever ou representar, sendo que se consideram manifestos os erros quando estes são de fácil detecção, isto é, quando a própria declaração ou as circunstâncias em que ela é feita permitem a sua imediata identificação".

K. Doutrinalmente, afirma-se ainda que os erros a que se refere o n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA "se reconduzem às situações em que o sujeito passivo se equivoca na materialização do ato de dedução ou liquidação, nomeadamente, por lapso na transcrição de valores, ou por razões aritméticas, i.e., em ambas as situações erros menores e evidentes. Assim, estarão abrangidos por estes conceitos de erro (tipicamente) as situações em que o sujeito passivo se engana a efectuar uma operação aritmética, nomeadamente, quando pretende apurar imposto dedutível contido numa fatura (IVA incluído) de serviços de um fornecedor (erro de cálculo), ou, ainda que efectuando correctamente o cálculo, comete lapso na inscrição do imposto a deduzir na declaração periódica (erro material)" (cf. Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *Afinal Qual o Prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 44).

L. Por outro lado, existe um conceito de erro material ou de cálculo no normativo tributário: nos termos do n.º 2 do artigo 95.º-A do CPPT, são "erros materiais ou manifestos, designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexactidão ou lapso".

M. No presente caso, estamos perante um erro de direito, erro esse que consiste num desvio da realidade jurídica, por falsa representação da mesma ou desconformidade com a interpretação normativa.

N. E a esse respeito importa invocar a decisão arbitral tributária proferida em 6 de Dezembro de 2013 pelo Centro de Arbitragem Administrativa (processo n.º 117/2013-T), segundo a qual "O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo, pelo que é manifesto que não pode ser-lhe aplicado o regime do referido n.º 6 do artigo 78.º do CIVA".

O. O erro na autoliquidação do Recorrente é um erro assente no deficiente cálculo do pro rata e na aplicação do mesmo aos “custos exclusivos” das áreas de actividade desenvolvidas que conferem direito à dedução (os quais deveriam ter sido deduzidos pelo método da afectação real), não dedução esta que resultou de uma inexacta subsunção no normativo aplicável aos referidos custos, em matéria de dedução.

P. Erro de direito este que foi fruto da anterior e errada interpretação preconizada pela AT em matéria de exercício do direito à dedução dos sujeitos passivos ditos mistos.

Q. A redacção do artigo 23.º do Código do IVA até ao Orçamento de Estado para 2008 (aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro), aliada à errada interpretação da AT daquela norma divulgada através do Ofício-Circulado n.º 61.137, de 9 de Julho de 1987 (que considerava que o sujeito passivo misto teria que obrigatoriamente de optar por um dos métodos de dedução do IVA com referência aos seus inputs), levou a que o Recorrente realizasse uma dedução de IVA inferior à devida nos termos legais e resultantes de directivas comunitárias, privando o Recorrente de importâncias monetárias que, por lei, lhe pertenciam.

R. Ao qualificar-se o erro na autoliquidação como erro de direito, este erro permite a aplicação, ao caso vertente, do prazo geral de dedução de quatro anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, ou seja, o Recorrente dispunha de um prazo de quatro anos para solicitar a revisão das autoliquidações de IVA e exercer o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso no ano 2008.

S. O prazo especial de dois anos previsto no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA, não é aplicável ao caso sub judice, porque o erro em causa não se enquadra num erro material ou de cálculo.

T. A própria AT emitiu recentemente orientações genéricas a divulgar entendimentos que colidem de forma gritante com a decisão proferida no presente caso.

U. Na Instrução de Serviço n.º 30178, de 10 de Dezembro de 2015, que clarifica o âmbito de aplicação do Ofício-circulado n.º 30177, a AT tem o seguinte entendimento relativamente às situações de incorrecto enquadramento jurídico-tributário das operações de serviço público de remoção de lixos: "6. Nas situações em que ocorreu a liquidação do imposto sem que a mesma tenha sido acompanhada do correspondente exercício do direito à dedução, pode este direito ser exercido no prazo estabelecido no n.º2 do artigo 98.º do CIVA. Pelo que é incompreensível que no presente caso não se possa recorrer ao prazo de 4 anos para o exercício do direito à dedução

V. Aliás, a aplicação do prazo de 4 anos para o exercício do direito à dedução é a única solução que se compatibiliza com o princípio da neutralidade fiscal, princípio fundamental no seio do regime comum do IVA e amplamente defendido pelo STA e pelo TJUE.

W.A não aceitar-se a possibilidade de correcção das autoliquidações de IVA no prazo de quatro anos

previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA e no artigo 78.º da LGT, coloca-se o IVA e os sujeitos passivos deste imposto num plano de tal modo desprotegido no que respeita ao exercício do seu direito à correcção das suas liquidações que podemos mesmo afirmar que os sujeitos passivos de IVA configuram sujeitos passivos de segunda face aos dos demais impostos (IRS e IRC) em que a possibilidade de correcção das liquidações sempre se afigurou viável no prazo de quatro anos e com recurso à revisão oficiosa (cf. artigo 78.º da LGT).

X.É por demais evidente que para além do referido raciocínio não ter qualquer aderência à lei, o mesmo se afigura ainda frontalmente atentatório dos princípios da neutralidade e igualdade, configurando uma limitação desproporcional do direito à dedução e, conseqüentemente, uma inaceitável violação do princípio do primado do Direito da União Europeia (cf. artigo n.º 4 do artigo 8.º da CRP).

Y. Pelo que a aceitar-se como válida a interpretação levada a cabo pelo Tribunal das normas do Código do IVA as mesmas estariam, necessariamente, feridas de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, por um lado, e por violação do princípio do primado do direito europeu, por outro.

Z. Invoque-se ainda a recente jurisprudência do TJUE no caso Giuseppe Astone (acórdão C-332/15 de 28 de Julho de 2016) onde se refere que "um prazo de preclusão cujo termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo lhe perder o direito a dedução, não se pode considerar incompatível com o regime fixado pela diretiva IVA, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito da União (princípio da equivalência) e, por outro, não torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução (princípio da efetividade) (acórdãos de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C 95/07 e C 96/07, EU:C:2008:267, n.º 46 e jurisprudência referida, e de 12 de julho de 2012, EMS Bulgaria Transport, C 284/11, EU:C:2012:458, n.º 49)".

AA. Ora, o prazo invocado pelo Tribunal a quo para a correcção da dedução do Recorrente, incorrectamente determinada por erro de direito, não se aplica "de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito da União" existindo a possibilidade de os sujeitos passivos de IRC e IRS de solicitarem o reembolso do imposto liquidado em excesso no prazo de quatro anos (vide n.º 1 do artigo 78.º da LGT).

BB. Acrescente-se ainda que a dualidade de prazos para o exercício do direito à dedução do IVA (2 anos - segundo o artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA - e 4 anos - segundo o artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA) viola o princípio da neutralidade uma vez que cria desigualdades entre os sujeitos passivos relativamente ao exercício do mesmo direito, i.e., o direito à dedução do IVA ou inerentes correcções deste mesmo direito, pelo que apenas uma leitura que aplique a qualquer situação de dedução do IVA o prazo mais alargado constante da lei (o de 4 anos) poderá ser considerada a mais correcta e consentânea com o

princípio da igualdade de que decorre a neutralidade do IVA.

CC. Se o legislador nacional considerou adequado e razoável o prazo de 4 (quatro) anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA para a correcção do direito à dedução, e até aos dias de hoje não procedeu à sua revogação, então, à luz do princípio da neutralidade, o mesmo deverá ser aplicável a qualquer situação de correcção da dedução do IVA seja ela motivada por erro material e de cálculo ou por erro de direito. Até porque o exercício do direito à dedução (ou a sua correcção), em ambas as situações, goza da mesma dignidade, não devendo umas situações prevalecerem face a outras.

DD. Uma vez que, conforme refere o TJUE no caso *Dragos Constantin Târsia* (Acórdão C-69/14, de 6 de Outubro de 2015) "o princípio da equivalência proíbe um Estado-Membro de prever modalidades processuais para os pedidos de reembolso de um imposto fundados em violação do direito da União que sejam menos favoráveis do que as aplicáveis aos recursos semelhantes fundados numa violação do direito interno".

EE. Considera o Recorrente que, no presente caso, o prazo que lhe seria (e é) aplicável para efectivar o seu direito à dedução de forma plena seria o de quatro anos estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, porquanto não se afigurava aplicável o prazo especial previsto no n.º 6 do artigo 78.º do mesmo compêndio tributário uma vez que a incorrecta dedução por si efectuada não se deveu a um "erro material ou de cálculo" resultando, ao invés, de um "erro de qualificação ou de enquadramento (erro de direito)" em virtude de ter aplicado um regime de dedução errado, o qual lhe foi "imposto" pelas incorrectas orientações da AT, censuradas ao nível comunitário, conforme assinalado.

FF. Em suma, a sentença incorre em erro de julgamento, por ter fundamentado a sua decisão numa correcta qualificação do erro incorrido pelo Recorrente como sendo material ou de cálculo.

GG. A título subsidiário, na medida em que não seja claro para o presente Tribunal o alcance das normas da Directiva IVA que possam, em seu juízo, interferir com a boa solução deste caso, deverá então o Tribunal promover o reenvio prejudicial, das questões que entenda suscitar, para o TJUE, conforme previsto no artigo 19.º, n.º 3, alínea b), e no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Termina, pedindo que seja julgado procedente o Recurso «e, em resultado, determinar-se a anulação da Sentença recorrida, com as legais consequências».

X

A Fazenda Pública, na qualidade de recorrida, apresentou contra-alegações, concluindo sinteticamente no sentido de que nenhum vício pode ser imputado à dita decisão recorrida, devendo ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a dita sentença recorrida, como é de Direito e de Justiça.»

X

O Digno Magistrado do M. P. junto deste Tribunal, foi regularmente notificado e pronunciou-se pelo não provimento do recurso.

X

Corridos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir, considerando que a tal nada obsta.

X

II- Fundamentação.

A sentença recorrida assentou na seguinte fundamentação de facto:

1. No dia 20 de Janeiro de 2011, o MUNICÍPIO DE PORTIMÃO requereu ao Director-Geral dos Impostos a Revisão Oficiosa "da (auto)liquidação de IVA efectuada em excesso nas declarações periódicas deste imposto, relativamente aos períodos de Janeiro a Dezembro de 2008, e consequente pagamento de prestação tributária em excesso, no valor de € 513.350,28", por ter utilizado o critério pro rata como método regra de dedução, no qual inclui "montantes que não correspondem, na óptica do IVA, à contraprestação decorrente de efectivas transmissões de bens ou prestações de serviços, tais como os impostos directos cobrados pelo Requerente, os quais não devem influenciar o referido cálculo pro rata" - cfr. fls. 76-82 do apenso.

2. Em 24 de Setembro de 2013, aquele pedido foi parcialmente deferido (acto impugnado) pelo Subdirector-Geral da Direcção de Serviços de IVA - cfr. fls. 51 do apenso.

3. Tal decisão fundamentou-se, por remissão, numa Informação que, no ponto, tem o seguinte teor:

"142 - De acordo com as regras estabelecidas no CIVA, uma correcção ao valor do denominador da fracção do pro rata apenas poderá ser efectuada ao abrigo do seu n.º 6 do artigo 78.º. // (...) // 145 - Considerando que a DP de Dezembro de 2008 foi apresentada dentro do prazo legal (2009-01-19) e que a regularização do montante de € 319.790,72 foi concretizada em 2010-12-30, no campo 40 na DP de Novembro de 2010, constata-se ter sido respeitado o prazo legal para a regularização nos termos do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA. // (...) // 148 - Relativamente à parte do pedido associada à passagem do método da percentagem de dedução para o método da afectação real (serviços de transporte e de prática desportiva), conclui-se, uma vez que a dedução tem que ser aferida pelos próprios sujeitos passivos no momento em que se concretizam as correspondentes contabilizações das aquisições, que não pode haver lugar à aplicação do mecanismo de correcção previsto no artigo 78.º do CIVA, conforme determinado no referido Ofício-Circulado n.º 30.082, de 17 de Novembro de 2005. // (...) // 150 - Deste modo, esta pretensão do

Requerente não poderá ser aceite." - cfr. fls. 52-65 do apenso.

4. No dia 24 de Outubro de 2013, o MUNICÍPIO DE PORTIMÃO interpôs Recurso Hierárquico contra aquela decisão de deferimento parcial - cfr. fls. 21-32 do apenso.

5. Em 17 de Setembro de 2014, o Recurso Hierárquico foi indeferido pelo Director-Geral da Direcção de Serviços do IVA (acto impugnado) - cfr. fls. 2 do apenso.

II-B. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os documentos referidos não foram impugnados pelas partes e não há indícios que ponham em causa a sua genuinidade.

X

Compulsados os autos, impõe-se rectificar o n.º 1 do probatório o qual passa a ter a redacção seguinte:

1. No dia 20 de Dezembro de 2011, o MUNICÍPIO DE PORTIMÃO requereu ao Director-Geral dos Impostos a Revisão Oficiosa "da (auto)liquidação de IVA efectuada em excesso nas declarações periódicas deste imposto, relativamente aos períodos de Janeiro a Dezembro de 2008, e consequente pagamento de prestação tributária em excesso, no valor de € 513.350,28", por ter utilizado o critério pro rata como método regra de dedução, no qual inclui "montantes que não correspondem, na óptica do IVA, à contraprestação decorrente de efectivas transmissões de bens ou prestações de serviços, tais como os impostos directos cobrados pelo Requerente, os quais não devem influenciar o referido cálculo pro rata" - cfr. fls. 76-82 do apenso.

X

Ao abrigo do disposto no artigo 662.º/1, do CPC, adita-se a seguinte matéria de facto:

6. Em 09.07.1987, foi publicado o Ofício Circulado n.º 61137, sobre "IVA - O pro rata nas Autarquias Locais - Artigo 23.º do CIVA", nos termos do qual o sujeito passivo tinha de optar por um dos métodos de dedução - pro rata ou afectação real - no que respeita aos bens e serviços por si adquiridos.

7. Em 23.04.2008, foi publicado o Ofício Circulado n.º 30103 sobre "Direito à dedução - novas regras para a determinação do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos", no qual se estabeleceu o entendimento da AT no que respeita aos casos em que tais sujeitos passivos podem recorrer ao método da afectação real e aos casos em que tais sujeitos passivos podem recorrer ao método do pro rata.

8. Do requerimento de revisão oficiosa referido em 1. consta, designadamente, o seguinte:

«1.1. Método da percentagem de dedução // No ano 2008 o Requerente adoptou, em observância do preceituado no artigo 23.9 do Código do IVA, o critério percentual — pro rata - como método-regra de

dedução. // Neste âmbito, o Requerente apurou um pro rata definitivo de 3%, com base no disposto nos n.ºs 4 e 6 do artigo 23º do Código do IVA, percentagem que foi aplicada ao IVA passível de dedução. // Neste contexto, o Requerente aplicou a percentagem de dedução supra (3%), ao IVA incorrido na aquisição de inputs durante o ano 2008, que se traduziu numa dedução anual de imposto no montante de € 139.921,52. // No âmbito de uma revisão de procedimentos interna efectuada pelo Requerente, suscitada pela tomada de conhecimento do novo entendimento da Administração Tributária sobre esta matéria, que consta do Relatório do Grupo de Trabalho constituído pela Direcção-Geral dos Impostos, cuja publicação foi determinada por despacho do Director-Geral dos Impostos de 7 de Fevereiro de 2007, constante na Ciência e Técnica Fiscal nº 418, 2006, pp. 339, este constatou que, no cálculo do pro rata de dedução, tinha incluído montantes que não correspondem, na óptica do IVA, à contraprestação decorrente de efectivas transmissões de bens ou de prestações de serviços, tais como os impostos directos cobrados pelo Requerente, os quais não devem influenciar o referido cálculo do pro rata. (...) // Método da afectação // No âmbito da sua actividade, o Requerente presta aos seus municípios serviços de transportes urbanos e serviços respeitantes à prática de actividades desportivas relativamente aos quais liquida IVA nos termos gerais. // Tratando-se de serviços tributados, que conferem o direito à dedução, e verificando-se uma ligação directa e imediata entre os encargos suportados e os serviços prestados, o n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA determina a dedutibilidade do imposto incorrido. // Assiste, pois, ao Requerente o direito subjectivo a deduzir a totalidade do IVA incorrido nestas circunstâncias e não apenas uma percentagem (pro rata), dado que não se trata de imposto respeitante a "custos comuns" ou a "recursos de utilização mista", mas sim de imposto incorrido com custos exclusivamente afectos a operações tributadas, como seguidamente se explicita. (...) // Em face do exposto, o Requerente vem agora exercer o direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de bens e serviços exclusivamente afectos à disponibilização de serviços relativos à prática de actividades desportivas, no montante de € 5.315,53, com base no método de imputação directa, uma vez que a dedução do IVA relativo aos encargos em apreço apenas foi efectuada parcialmente, via pro rata, e deveria tê-lo sido com recurso ao método da afectação real, atentos os fundamentos de facto e de direito acima enunciados. // O Requerente pretende, assim, exercer o seu direito à dedução, no valor global de € 193.559,56 (€ 188.244,03 + € 5.315,53), referente ao ano 2008, relativo a IVA que não foi deduzido por não ter sido aplicado o método de imputação directa, relativamente ao imposto incorrido cm despesas relativas ao serviço de transportes urbanos e de actividades desportivas».

9. Da informação referida em 3. consta, além do mais, o seguinte:

«Assim, face ao exposto, deve o presente pedido, salvo melhor opinião, ser indeferido na parte que diz respeito à correção associada à retificação do pro rata definitivo já realizada pelos SIT (€ 76.380,00) e na relativa à alteração de método de dedução referente aos serviços de transporte e de prática desportiva (€ 193.559,56), o que perfaz a quantia total de € 269.939,56.

O restante valor de € 243.410,72 (considerado pela Requerente no campo 40 da DP de novembro de 2010), já foi objeto de aceitação pelos SIT aquando da realização da ação de inspeção associada às ordens de serviço nº 01201101799 e nº 01201201759.

Em suma, teremos:

Retificação do pro rata definitivo do ano de 2008 Valor do pedido (incluído na DP de novembro de 2010)€319.790,72 Regularização aceite pelos SIT (ponto 26 do RIT)€243.410,72 Correção efetuada pelos SIT / Montante a indeferir€ 76.380,00 Alteração de método de dedução do imposto Valor do pedido efetuado na presente revisão oficiosa€ 193.559,56 Montante a indeferir€ 193.559,56 Conclusão Valor total do pedido formulado em sede de revisão oficiosa€ 513.350,28 Valor do IVA já aceite pelos SIT€243.410,72 Montante total a indeferir no âmbito da revisão oficiosa€ 269.939,56

»

9. A decisão de indeferimento do recurso hierárquico referido em 5. assentou na informação de teor seguinte:

«A pretensão do Recorrente tem em visto o reconhecimento do direito à dedução, através do mecanismo da revisão oficiosa prevista no artº 78º da LGT, quando já havia precluído, em face das normas plasmadas do Código do IVA, o prazo, quer para o exercício desse direito, quer para a sua regularização. // As regras gerais do instituto da revisão oficiosa, previstas no artº 78º da LGT, não podem prevalecer face às regras especiais previstas no Código do IVA, que fixam os prazos para o exercício do direito à dedução, caso contrário estas ficariam esvaziadas de conteúdo e, conseqüentemente, de eficácia. // O exercício do direito à dedução deixa de existir a partir do momento em que o requisito da tempestividade não tenha sido observado. // O Recorrente não tem, assim, liberdade de escolher, dentro do prazo a que se refere o nº 2 do artº 98º do CIVA, o momento para concretizar o direito à dedução do imposto. // Estando, no caso em análise, já ultrapassados os prazos para o exercício do direito à dedução estabelecidos nos artigos 22º e 23º do CIVA, e confirmando-se que os documentos de suporte relativos às operações passivas em causa foram registados na contabilidade do Recorrente em devido tempo, apenas se pode admitir a correção do imposto deduzido com base no nº 6 do artº 78º do CIVA. // O nº 6 do artº 78º do CIVA estabelece um prazo especial para o exercício do direito à dedução de dois anos para as regularizações a favor do sujeito passivo, que depois de ultrapassado conduz à preclusão desse direito, como se verifica na situação em apreço» - doc. constante do p.a.

X

2.2. Direito

2.2.1. A presente intenção recursória centra-se sobre o alegado erro de julgamento em que terá incorrido a sentença recorrida, quanto ao enquadramento jurídico da causa.

2.2.2. Nos presentes autos, está em causa acção administrativa, por meio da qual o autor/recorrente pede a condenação do réu nos pedidos seguintes: **i)** a anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico interposto contra o acto de deferimento parcial do pedido revisão oficiosa, notificado em 17.09.2014, na parte em que indefere o direito à dedução do montante de €269.939,56; // **ii)** o reconhecimento do direito

do autor a deduzir o IVA respeitante a 2008, no montante de €269.939,56, com o conseqüente reembolso do montante em causa, acrescido de juros indemnizatórios.

A sentença julgou improcedente a presente acção administrativa especial, considerando, em síntese, que o erro que o autor pretendeu corrigir através do pedido de revisão oficiosa «constitui um erro material - o Impugnante, ao abrigo da lei nova, conforme ao direito comunitário, podia ter feito a dedução do IVA de forma diferente daquela que por que optou -, que não de direito (só haveria erro na determinação do regime legal aplicável nas situações verificadas até 2007, no domínio da lei antiga), pelo que a sua correcção poderia ser efectuada no prazo de dois anos contados a partir do nascimento do respectivo direito».

2.2.3. O recorrente assaca à sentença em crise erro de julgamento quanto ao direito aplicável. Afirma que o prazo especial de dois anos previsto no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA, não é aplicável ao caso sub iudice, porque o erro em exame não se enquadra num erro material ou de cálculo, devendo ser aplicado o prazo de quatro anos, previsto no artigo 98.º/2, do CIVA.

Apreciação. A questão que se suscita consiste em saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao considerar que a omissão de dedução do imposto em causa se deve a erro de cálculo, cujo regime de rectificação é subsumível ao disposto no artigo 78.º/6, do CIVA[1], em que o prazo para o exercício do direito à dedução é de dois anos, ou se deve a erro de direito, em que o prazo para o exercício do direito à dedução é de quatro anos, nos termos do artigo 98.º/2[2], do CIVA.

Dos elementos coligidos nos autos resulta o seguinte.

- i) O A., em 2008, utilizou o método de percentagem de dedução (pro rata) em relação a recursos de utilização mista, tendo apurado para esse ano, uma percentagem de dedução de 3% e não fez qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis (n.º 8).
- ii) Em 09.07.1987, foi publicado o Ofício Circulado n.º 61137, sobre “IVA – O pro rata nas Autarquias Locais – Artigo 23.º do CIVA”, nos termos do qual o sujeito passivo misto tinha de optar por um dos métodos de dedução – pro rata ou afectação real – no que respeita aos bens e serviços por si adquiridos (n.º 6).
- iii) Em 23.04.2008, foi publicado o Ofício Circulado n.º 30103 sobre “Direito à dedução – novas regras para a determinação do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos”, no qual se estabeleceu o entendimento da AT no que respeita aos casos em que tais sujeitos passivos podem recorrer ao método da afectação real e aos casos em que tais sujeitos passivos podem recorrer ao método do pro rata (n.º 7).
- iv) Em 20/12/2011, o autor formulou pedido de revisão oficiosa onde solicita a dedução de IVA no valor de € 513.350,28, referente a 2008 (n.º 1).
- v) Através do despacho referido em 2., proferido com base na informação dos n.os 3 e 9, a AT indeferiu o montante do imposto a deduzir de €269.939,56.

No que respeita à questão suscitada, cumpre referir o seguinte[3]. O âmbito de aplicação dos normativos em presença resulta da distinção entre erro material ou de cálculo (artigo 78.º/6, do CIVA) e o erro de direito (artigo 98.º/2, do CIVA). A este propósito, cumpre referir que «estar-se-á perante um erro material no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretenda escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efectuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseia»[4]. Por seu turno, os erros de direitos correspondem a «situações em que há um incorrecto apuramento do pro rata, motivado por uma inexacta subsunção no normativo aplicável das operações em que influenciam o cálculo, nomeadamente, no que que concerne ao enquadramento de uma operação como tributada quando a mesma é isenta, bem como aquelas situações em que o sujeito passivo, desenvolvendo várias actividades, efectua a dedução por recurso ao pro rata num primeiro momento e passa a utilizar o método da afectação real para efectuar a dedução do imposto exclusivamente afecto a determinada actividade, pretendendo corrigir a dedução que efectuou no passado com base no método do pro rata»[5]. A este propósito, o STA considerou que «[é] de concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira, através da Direcção de Serviços do Imposto sobre o valor Acrescentado, separou, nitidamente, o que considerou serem erros materiais ou de cálculo circunscrevendo-os, basicamente, a operações mecânicas (erros de transcrição ou de registo na declaração periódica) das não mecânicas, ou seja, das que implicam interpretação da lei para a utilização dos métodos de dedução do IVA (designadamente alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos, ou apuramento do pro rata)[6].

No caso em exame nos autos, está em causa o pedido de revisão da autoliquidação do imposto, com vista à restituição do excesso do imposto entregue ao Estado, com base em erro na aplicação dos métodos de dedução, dado que o autor não fez qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis, bem como apurou de forma errada o pro rata de dedução, com base no entendimento veiculado pela AT de que a opção por um dos métodos de dedução excluía a aplicação de outro[7]. Entendimento que se veio a verificar ser desconforme à lei, dado que os métodos de dedução do imposto não se excluem mutuamente, desde que se trate de garantir a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, por parte do sujeito passivo, enquanto tal.

Numa situação semelhante à dos presentes autos, este TCAS teve ocasião de afirmar o seguinte[8]: «[a]s correcções em causa correspondem a rectificações do método de cálculo do pro rata e alterações na aplicação concomitante do pro rata com o método de afectação real. Por isso, as mesmas têm subjacentes erros de direito e não meros erros materiais. Ou seja, estão em causa erros no cômputo do método da percentagem aplicada pelo contribuinte na aferição do imposto dedutível, erros que se prendem com a discriminação de actividades, com a classificação das mesmas e a identificação da percentagem de dedução aplicável. Tais erros são invocados pelo contribuinte como fundamento do pedido de revisão do

acto tributário. // Não sofre dúvida que vigora no ordenamento jurídico português o dever de a Administração proceder à revisão dos actos tributários, sempre que detecte uma situação de cobrança ilegal de tributos. É que, ao contrário do acto jurisdicional, o acto tributário, uma vez praticado, não implica o esgotamento do poder que lhe deu causa; seja o seu autor, seja o superior hierárquico deste, podem sempre refazer ou desfazer a decisão tomada. // O procedimento de revisão do acto tributário pode constituir «meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos ou contenciosos (quando for usada em momento em que aqueles podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação)». // Seja como meio alternativo, seja como meio complementar, o procedimento de revisão do acto tributário não pode deixar de ser visto como forma de correcção da tributação ilegal e injusta, actuando um dever de garantia da legalidade e da justiça, que recai sobre a Administração Fiscal. (...) // Donde se impõe reiterar a doutrina fixada no Acórdão do STA, de 28.06.2017, P. 01427/17, segundo a qual, «[o] prazo aplicável para reclamar do IVA entregue, em excesso, numa situação enquadrável no denominado erro de direito é de quatro anos, nos termos previstos no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA».

Em face do exposto, a sentença recorrida, ao não considerar que o pedido de reembolso do imposto dedutível de 2008, formulado em 2011, estava em tempo, não podendo a questão da tempestividade do pedido servir de fundamento ao seu indeferimento, incorreu em erro de julgamento, pelo que deve ser revogada com este fundamento e substituída por decisão que anule o acto de indeferimento referido em 5).

Termos em que se julgam procedentes as presentes conclusões de recurso.

2.2.4. No que respeita à condenação do réu no deferimento do pedido de reconhecimento do direito à dedução do montante de €269.939,56, bem como na outorga de juros indemnizatórios que sejam devidos, cumpre referir o seguinte.

Apreciação. A questão que se suscita consiste em saber se os elementos coligidos nos autos permitem afiançar, desde já, qual o montante do imposto a deduzir.

Na petição inicial, o recorrente pediu o reembolso do imposto dedutível de 2008, no montante de montante de €269.939,56. O montante em causa é objecto de controvérsia entre as partes.

Com efeito, do probatório não resultam elementos concludentes quanto ao montante do imposto dedutível a considerar, de forma a confirmar (ou não) a alegação de que o autor tem direito à restituição do montante €269.939,56., enquanto imposto dedutível do exercício em causa. Ou seja, faltam elementos nos autos que permitam afiançar do an e do quantum do direito à dedução do imposto que devia ter sido apreciado pela AT, em sede de revisão oficiosa, mas não foi. O que depende da análise da contabilidade do autor, conciliada com os demais elementos que as partes requeiram.

«Cabe ao tribunal apurar a matéria de facto relevante com vista a integrar as várias soluções plausíveis da questão de direito suscitada. Para além das diligências requeridas, o tribunal deve realizar ou ordenar officiosamente todas as diligências que se afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados»[9].

A base probatória da sentença deve ser alargada e precisada, com vista a aferir do bem fundado da presente pretensão condenatória em apreço, através conciliação dos elementos colhidos pelo tribunal (artigo 114.º do CCPT), com os demais elementos constantes dos autos e ulteriores meios de prova requeridos pelas partes.

Em face do exposto, devem os autos ser devolvidos ao tribunal a quo, para que proceda à diligência requerida e à prolação de nova decisão que aprecie do bem fundado da pretensão de condenação da demandada na prática do acto de restituição do imposto não deduzido, mas que podia e devia ter sido deduzido no exercício em causa, no montante de €269.939,56., bem como dos juros indemnizatórios que sejam devidos.

Termos em que se julgam procedentes as presentes conclusões de recurso.

Dispositivo

Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes da secção de contencioso tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul no seguinte:

- i) Revogar a sentença recorrida e anular o acto de indeferimento referido em 5);
- ii) Ordenar a baixa dos autos à instância para que profira decisão sobre o pedido condenatório, nos termos referidos em 2.2.4.

Custas pela recorrida.

Registe.

Notifique.

O Relator consigna e atesta, que nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13/03, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 01/05, têm voto de conformidade com o presente Acórdão as restantes Desembargadoras integrantes da formação de julgamento, as Desembargadoras Lurdes Toscano e Maria Cardoso.

(Jorge Cortês - Relator)

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

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

[3] Segue-se a orientação plasmada no Acórdão do TCAS, de 25/02/2021, P. 154/14.9BELLE.

[4] Decisão arbitral de 03.12.2014, P. 251/214-T.

[5] Decisão arbitral de 03.12.2014, P. 251/214-T.

[6] Acórdão do STA, de 28-06-2017, P. 01427/14.

[7] N.os 6, 7 e 8 do probatório.

[8] Acórdão do TCAS, de 28/09/2017, P. 263/16.0BELLE.

[9] Acórdão do TCAS, de 09.70.2020, 9281/16.7BCLSB.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>