

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 769/2021-T**

**Tema: IVA. Sujeito passivo misto – Direito à dedução – Aquisição de recursos de utilização mista.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Manuel Luís Macaísta Malheiros (Árbitro-presidente), Catarina Belim (Árbitro-vogal) e Rui Miguel Zeferino Ferreira (Árbitro-relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 1 de fevereiro de 2022, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

**A..., S.A.**, adiante “Requerente”, titular do número de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1 e 2, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

O Requerente, no âmbito do identificado pedido de pronúncia arbitral, vem requerer a anulação parcial da autoliquidação de IVA, efetuado no ano de 2007, materializada na entrega da declaração periódica de dezembro de 2017, no montante de € 123.061,47 (cento e vinte e três mil e sessenta e um euros e quarenta e sete cêntimos), e, nesse contexto, sustenta a ilegalidade da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2020..., sobre a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada, no montante de € 123.061,47 (cento e vinte e três mil e sessenta e um euros e quarenta e sete cêntimos).

A Requerente começa por sustentar a competência do presente tribunal arbitral, com fundamento no artigo 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT, para apreciar pretensões de ilegalidade de autoliquidação de tributos (*in casu* IVA), que entende viciado de ilegalidade, por erro relativamente aos pressupostos de facto e de direito, extensível às decisões de indeferimento de Reclamação Graciosa e do posterior recurso hierárquico. Em suma, delimita o objeto do seu pedido à declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação de IVA, referente ao ano de 2017, constante da declaração periódica deste imposto do mês de dezembro de 2017.

Ademais, sustenta que os atos de indeferimento das pretensões do sujeito passivo, atos de segundo grau (Reclamação Graciosa) e de terceiro grau (Recurso Hierárquico), podem ser apreciados pela instância arbitral, na condição de ela própria ter apreciado a legalidade de um ato de liquidação de imposto (ato de primeiro grau). Assim, sustenta que o CAAD é competente para a apreciação de pretensões atinentes à legalidade de atos de autoliquidação de tributos, que tenham sido precedidas da apresentação de reclamação graciosa. Pelo que, conclui, pela competência do tribunal arbitral para a apreciação do ato de autoliquidação em apreciação nos presentes autos.

Posto isto, a Requerente sustenta a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, tendo em consideração que o despacho de indeferimento do recurso hierárquico foi proferido no dia 11 de agosto de 2021, e notificado à Requerente no dia 26 de agosto de 2021.

Em causa está o pedido de pronúncia sobre a legalidade da autoliquidação de IVA, relativa ao ano de 2017, materializada na entrega das declarações periódicas de imposto referente aos meses de janeiro a dezembro de 2017, em que a Requerente deduziu o imposto incorrido na aquisição de recursos de utilização mista, de acordo com o coeficiente de imputação específico definido pela Requerida no Ofício-Circulado n.º 30108, de 3 de janeiro de 2009. Nesse âmbito peticiona a correção da dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos de utilização mista afetos à atividade de gestão de carteira própria de títulos, por erro

---

relativamente ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto incorrido na aquisição de tais recursos.

Para tanto, alega que a dedução do imposto por si incorrido nos termos do referido coeficiente de imputação específico definido pela Requerida na mencionada instrução administrativa, não está de acordo com o princípio da neutralidade, por entender que o mesmo não permite determinar, com rigor, o grau de recursos de utilização mista empreendidos em cada uma das atividades referidas. Pelo que sustenta que deveria ter deduzido o respetivo IVA de acordo com o método da afetação real, de onde resultaria uma dedução adicional de imposto no montante de € 123.061,47 (cento e vinte e três euros e sessenta e um euros e quarenta e sete cêntimos).

Pelo que requer a Requerente a restituição do valor do IVA pago em excesso da declaração periódica de IVA, respeitante ao período de dezembro de 2017, no referenciado montante global de € 123.061,47 (cento e vinte e três euros e sessenta e um euros e quarenta e sete cêntimos), bem como, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, por entender estarem preenchidos os pressupostos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (doravante LGT), desde a data da entrega da declaração periódica de IVA, referente a dezembro de 2017 até à efetiva restituição do imposto que alega ter sido pago em excesso.

É demandada a AT, doravante também designada por “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 23 de novembro de 2021, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 25 de novembro de 2021 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 1 e 3, al. a), do artigo 6.º, n.º 2, al. a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a

aceitação do encargo.

Em 13 de janeiro de 2022, as Partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 1 de fevereiro de 2022.

Em 10 de março de 2022, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por exceção e por impugnação, pugnando pela absolvição da instância e, subsidiariamente, pela improcedência total do pedido. Na mesma data, o Tribunal Arbitral coletivo dispensou a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, concedendo à Requerente o prazo de 10 dias, para querendo, responder à matéria de exceção.

Em 17 de março de 2022, a Requerente apresentou resposta à matéria de exceção, pugnando pela procedência do pedido de pronuncia arbitral, defendendo o entendimento que a jurisdição arbitral é competente para a apreciação da ilegalidade da decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico e, a conseqüente anulação do ato de autoliquidação do IVA, com as respetivas conseqüências legais.

Em 31 de março de 2022, a Requerida juntou o procedimento administrativo, após despacho arbitral para o efeito, de 18 de março de 2022. Seguidamente, em 21 de março de 2022, a Requerente procedeu ao pagamento da taxa de justiça subsequente, tendo procedido à sua junção aos presentes autos em 22 de março de 2022.

Em 4 de abril de 2022, a Requerente apresentou alegações, após despacho arbitral de 24 de março de 2022, onde reitera o conteúdo do pedido de pronúncia arbitral. No prazo concedido, de 10 dias, computados a suspensão decorrente das férias judiciais, a Requerida não apresentou alegações.

## II. DO SANEAMENTO DO PROCESSO

O Tribunal Arbitral Coletivo encontra-se regularmente constituído nos termos dos artigos 5.º e 6.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente legalmente representadas (artigos 3.º, 6.º e 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

A Requerida, na sua resposta, veio invocar a exceção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, consubstanciada numa exceção dilatória de incompetência material do tribunal arbitral, a qual no seu entendimento prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

### **Da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, em razão da matéria**

A Requerida vem sustentar a existência de uma exceção dilatória de incompetência em razão da matéria, alegando, desde logo, que seja falso que no procedimento administrativo-tributário se tenha debruçado sobre a legalidade da autoliquidação em causa. Assim, para a Requerida a Requerente confundirá aquilo que são os pressupostos de admissibilidade de alterar a metodologia utilizada para determinar a proporção do direito à dedução em sede de IVA, com a própria discussão dos vícios de que putativamente a autoliquidação enferma.

Logo, sustenta a inexistência de discussão na reclamação graciosa e no recurso hierárquico sobre os pretensos vícios do ato tributário. Para a Requerida o que se discute é coisa distinta, que são os pressupostos temporais acerca da oportunidade do pedido efetuado pela

Requerente, da revisão da metodologia a aplicar para achar a proporção do direito à dedução de IVA. Por isso, a Requerida vem defender que discutir a natureza do erro cometido pela própria Requerente no ato voluntário de autoliquidação e, seguidamente, discutir qual o prazo correto para corrigir, perante a Administração, o aludido erro, é substancialmente distinto de discutir a própria autoliquidação. Pelo que, entende que não foi apreciada a legalidade de qualquer ato tributário de liquidação, porquanto a mesma ficou prejudicada na medida em que faltava um pressuposto procedimental necessário à sua efetiva apreciação.

Por isso, refere que não se pronunciou sobre o mérito da questão, pelo que defende que se trata de um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT. Assim, conclui, que a sindicância do ato em questão está fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral, conforme resulta do artigo 2.º do RJAT.

Por seu turno, a Requerente na Resposta refere que a Requerida veio julgar improcedentes os argumentos apresentados na Reclamação Graciosa, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos legalmente previstos para o efeito, mais concretamente os requisitos da tempestividade e da adequação do meio.

Sustenta ainda que, face à informação constante das decisões da Reclamação Graciosa e do Recurso Hierárquico, a Requerida entendeu ser de julgar improcedente os argumentos apresentados com referência ao ato tributário de autoliquidação do IVA, por não ter existido qualquer erro na autoliquidação de IVA.

Em suma, entende que da forma como a Requerida decidiu, ou seja, ao defender o entendimento de não ser possível reconhecer a existência de qualquer erro de direito nos atos tributários em causa, acabou por apreciar a legalidade subjacente ao ato de liquidação em discussão nos presentes autos.

Vejamos, a quem assiste razão.

Na decisão do recurso hierárquico a Requerida refere antes da decisão de indeferimento o seguinte:

*“Face ao exposto, conclui-se pela **inexistência de um «erro na autoliquidação» relativo ao ano 2017, e confirma-se que a reclamação graciosa não é o meio próprio para a satisfação da Informação pretensão da Recorrente, uma vez que a alteração retroativa do método de dedução, nos moldes e nas circunstâncias descritas na situação vertente, não tem base legal, interpretação que se encontra validada pela mais recente jurisprudência europeia.**”*

A Requerida, na sua Resposta, suscita a questão da incompetência material do Tribunal Arbitral por entender que o «pedido (imediato) formulado pela Requerente dirige-se à condenação da Administração Tributária ao reconhecimento do direito à liquidação do IVA que alegadamente liquidou e pagou em excesso». Ora, prossegue a Requerida, atento o disposto no artigo 2.º do RJAT, no leque de competências dos tribunais arbitrais não está contemplada a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária.

O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo, por isso, antes de tudo o mais, proceder à sua apreciação (cfr. artigos 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 96.º e 98.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão, respetivamente, das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

Importa, então, começar por atentar no pedido formulado pela Requerente:

«Termos em que, à face dos fundamentos expostos, se requer a Vossas Excelências a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Anular parcialmente a autoliquidação de IVA efetuada pela Requerente no ano 2017, materializada na entrega da declaração periódica de dezembro daquele ano;
- b) Determinar a restituição à Requerente do valor do IVA pago em excesso na supra referida declaração periódica de imposto, no montante global de € 123.061,47
- c) Pagar à Requerente juros indemnizatórios, por estarem preenchidos os pressupostos do artigo 43.º da LGT, em particular do seu n.º 2, contados desde a data da entrega da declaração periódica de IVA, referente a Dezembro de 2017 até à restituição do imposto pago em excesso.
- d) Todas as demais consequências legais»

Afigura-se-nos que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido, que o que a Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação parcial do ato de autoliquidação de IVA de dezembro de 2017, por via da declaração de ilegalidade e anulação do ato que indeferiu o Recurso Hierárquico da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa oportuna e previamente apresentada.

Nessa medida, o pedido formulado pela Requerente está compreendido no âmbito das competências dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, pois nele está incluída a apreciação de pretensões de «declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», como decorre do estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

Como bem se afirma na decisão proferida no processo n.º 117/2013-T do CAAD: «...a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.



*A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.»*

A pretensão de receber o montante de imposto que tenha sido liquidado de forma ilegal é, pois, uma consequência da eventual declaração de ilegalidade, no âmbito do dever de «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado», estatuído na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, pelo que tal pretensão não contende com a competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD, tanto mais que pressupõe a prévia declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação.

Acresce, que a forma como a Requerida decidiu não permite afastar o entendimento de que se tenha efetivamente pronunciado sobre a legalidade do ato tributário, ao invés daquilo que sustenta, de que apenas apreciou os pressupostos. Ora, quando refere que *existe inexistência de um «erro na autoliquidação» relativo ao ano 2017, (...), uma vez que a alteração*

*retroativa do método de dedução, nos moldes e nas circunstâncias descritas na situação vertente, não tem base legal, interpretação que se encontra validada pela mais recente jurisprudência europeia.*”, não se limita a decidir com base na não verificação dos pressupostos referenciados.

Nestes termos, é julgada improcedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo.

### **III. DA FUNDAMENTAÇÃO**

#### **A. MATÉRIA DE FACTO**

##### **A.1. FACTOS PROVADOS**

Com relevo para a decisão do processo arbitral, importa atender à seguinte factualidade, que se julga provada:

- A.** A Requerente é uma instituição de crédito, cujo objeto social consiste na realização das operações do artigo 4.º, n.º 1, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro;
- B.** A Requerente está coletada com os Códigos de Atividade Económica (CAE), a título principal, de “Outra Intermediação Monetária” (CAE 64190).
- C.** A Requerente está integrada no grupo dos contribuintes de elevada relevância económica e fiscal, nos termos previstos no artigo 68.º-B da LGT, cujo acompanhamento permanente e gestão tributária compete à Unidade dos Grandes Contribuintes.
- D.** A Requerente efetua operações financeiras abrangidas por isenção de IVA;
- E.** As operações financeiras referidas em D) estão abrangidas pelo artigo 9.º, n.º 27 do Código de IVA, as quais não conferem direito à dedução do identificado imposto, designadamente as operações de financiamento/concessão de crédito e das operações relativas a pagamentos.

- F.** Para efeitos de IVA, a Requerente é um sujeito passivo, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, encontrando-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA.
- G.** A Requerente efetua operações que conferem o direito à dedução deste imposto, designadamente, as operações de locação financeira mobiliária, locação de cofres e custódia de títulos;
- H.** A Requerente caracteriza-se por ser um sujeito passivo “misto” (realiza operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito) procedendo ao apuramento do IVA de cada período com recurso ao disposto no artigo 23.º do Código do IVA.
- I.** A Requerente em algumas das operações referidas em G) aplicou, para efeito de dedução, o método da imputação direta;
- J.** O método da imputação direta foi aplicado, em particular, no âmbito da aquisição de bens objeto de contrato de locação financeira.
- K.** A Requerente nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem direito à dedução não deduziu qualquer montante de IVA;
- L.** A Requerente adquire bens e/ou serviços que são afetos a operações que conferem direito à dedução, mas, também, a operações que não conferem direito à dedução.
- M.** A Requerente nas operações em que existe uma conexão direta, mas não exclusiva, aplicou o método de afetação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA.
- N.** A Requerente, para determinar a quantidade de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afetos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas, aplicou o coeficiente de imputação específico imposto pela Requerida no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009.

- O.** A Requerente, em 2017, determinou um critério de dedução de imposto de 3%.
- P.** Em 9 de fevereiro de 2017, a Requerente apresentou Declaração periódica de IVA, via internet, referente ao período 2017/12, identificada sob o número ..., de que resultou imposto a entregar ao Estado no montante de € 731.124,62;
- Q.** A Requerente reviu os seus próprios procedimentos de imputação, em que apurou uma percentagem de dedução definitiva para o ano de 2017 de 4%, a qual pretendeu ver aplicada ao total do IVA incorrido nos recursos de utilização mista adquiridos nesse ano, que se materializa no acréscimo no valor de € 123.061,47 de IVA dedutível.
- R.** A Requerente apurou a dedução de IVA incorrido em recursos de utilização mista na atividade de gestão de carteira de títulos própria, através da aplicação do coeficiente de imputação específico mencionado no Ofício-circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009.
- S.** Posteriormente, a Requerente pretendeu proceder à alteração do método de dedução do imposto incorrido no ano 2017 no âmbito da atividade de gestão da carteira própria de títulos, por considerar que a utilização do coeficiente de imputação específico para a determinação da capacidade de dedução do IVA incorrido não se afigurava adequada, por objetivamente não permitir demonstrar a real utilização dos referidos recursos em cada uma das tipologias de operações desenvolvidas pela Requerente.
- T.** A Requerente procedeu à determinação de um critério de dedução do IVA incorrido nos recursos, quer exclusivos, quer partilhados, adquiridos pela atividade de gestão da carteira própria de títulos e à revisão do cálculo do coeficiente de imputação específico do ano de 2017, tendo apurado um valor de IVA não dedutível de € 34.429,98, e desconsiderou, no cálculo do coeficiente de imputação específico, os proveitos referentes a esta área.
- U.** Da alteração do método de dedução do imposto, incorrido no ano 2017, no âmbito da atividade de gestão da carteira própria de títulos resulta uma dedução adicional no montante de € 123.061,47, conforme quadro apresentado infra:

Área	IVA 2017		Critério AR	IVA a regularizar
	IVA incorrido (susceptível de dedução)	IVA deduzido CIE		
DFI	250 900,32 €	7 527,01 €	0%	7 527,01 €
DT	16 582,01 €	497,46 €	0%	497,46 €
DFI DGOF	28 967,40 €	869,02 €	0%	869,02 €
DMC	185,91 €	5,58 €	0%	5,58 €
DI	1 658,21 €	49,75 €	0%	49,75 €
SG	830 172,17 €	24 905,17 €	0%	24 905,17 €
DRH	44 605,66 €	1 338,17 €	0,88%	11,78 €
Outros DSI	1 865 383,03 €	55 961,49 €	0,88%	492,46 €
DAJ	3 644,01 €	109,32 €	0,88%	0,96 €
DCC	2 360,05 €	70,80 €	0%	70,80 €
REGULARIZAÇÃO A FAVOR DO ESTADO				<b>34 429,98 €</b>
REGULARIZAÇÃO A FAVOR DO SP (variação 1% CIE)				<b>157 491,45 €</b>
REGULARIZAÇÃO GESTÃO DA CARTEIRA PRÓPRIA DE TÍTULOS				<b>123 061,47 €</b>

V. Para tanto utilizou no respetivo cálculo do critério de afetação real, o resultante do quadro infra.

<b>Critério de afetação real</b>	
<b>DRH / DSI / DAJ</b>	
<b>Critério</b>	
Numerador	Número de colaboradores da DFI (ano 2017)
Denominador	Número de colaboradores <sup>A...</sup> (ano 2017)
<b>Cálculo</b>	
Numerador	32
Denominador	3630
<b>Racio</b>	<b>0,88%</b>

W. Em 10 de fevereiro de 2020, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, onde peticionou a validação da adoção do método de afetação real, com vista à dedução do imposto incorrido na área da gestão da carteira própria de títulos, de acordo com critérios específicos de afetação real e, conseqüentemente, a desconsideração do coeficiente de imputação específico dos rendimentos relativos à referida área de negócio.

X. Por ofício datado de 15 de julho de 2020, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a Requerente do despacho de rejeição liminar da Reclamação Graciosa, onde consta, entre o demais:

## V. PEDIDO E CAUSA DE PEDIR

10. Constitui objeto da presente informação a apreciação da legalidade da autoliquidação de IVA correspondente ao período de dezembro de 2017, consubstanciada na declaração periódica n.º ..., na medida em que, após uma revisão interna de procedimentos, a Reclamante constatou "(...) que a dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos de utilização mista com referência à área da gestão da carteira própria de títulos de acordo com o critério de imputação específico não se afigura consentânea com o efectivo consumo de recursos pela referida área, pretende que lhe seja validada a adopção do método de afectação real..." (ponto 29.º da petição de Reclamação Graciosa).
11. Com efeito, dado que se trata de encargos relativamente aos quais se mostra possível determinar um link direto entre os recursos de utilização mista adquiridos e a supra mencionada área, no cálculo do IVA dedutível, a Reclamante deveria ter utilizado o método de afectação real e não através da aplicação do coeficiente de imputação específico determinado de acordo com o previsto no Ofício-circulado n.º 30108, de 30 de janeiro, que se cifrou no ano em análise em 3%.
12. Nesse sentido, vem pelo presente procedimento administrativo, solicitar que o ato tributário de autoliquidação referente ao último período do exercício de 2017, seja anulado na parte referente ao IVA que resulta da divergência de aplicação dos referidos métodos de apuramento do IVA dedutível quanto aos bens e serviços com utilização mista, ou seja, € 123.061, 47. Com efeito, -em resultado da desconsideração da área da gestão da carteira própria de títulos do cálculo do coeficiente de imputação específico, apurou uma dedução definitiva de 4%, ao invés do inicialmente apurado 3%, o que determinou um valor de IVA a deduzir adicionalmente de € 157.491,45, ao qual se deve deduzir o montante de € 34.429,98, correspondente à área de actividade aqui em causa (a regularizar a favor do Estado). Deste modo, pugna pela restituição da importância acima indicada.

### VI.1.3. Apreciação

#### VI.1.3.1- Questão prévia: Tempestividade e adequação como meio processual do Pedido de Reclamação Graciosa

35. No que se refere à suscetibilidade e tempestividade do recurso ao procedimento de Reclamação Graciosa, muito embora a Reclamante considere que em face da redacção do artigo 131.º do CPPT, este constitui o meio gracioso adequado, acrescentando que, caso tal não seja possível, a mesma deverá ser convalidada em revisão oficiosa, a verdade é que não se afigura assistir razão para o invocado, conforme se demonstrará nos pontos seguintes.
36. Face à realidade dos factos descrita pela Reclamante, pode concluir-se que estamos perante uma situação de **alteração retroativa do método de dedução relativa aos bens de utilização mista**.
37. O direito à dedução encontra-se previsto em termos comunitários, no Título X da Diretiva IVA (artigos 167.º a 192.º), e a nível de direito interno, no Capítulo V - Secção I do CIVA (artigos 19.º a 26.º).
38. O regime nacional, em concreto, o artigo 22.º do CIVA, em consonância com o disposto no artigo 179.º da Diretiva IVA, determina que, em regra, o direito à dedução do imposto surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Ou seja, deve ser exercido na declaração do período correspondente à sua génese, ou do período em que os elementos necessários à sua efetivação tenham chegado à posse do sujeito passivo. Esse período, por norma, corresponde aquele em que se tiver verificado a receção das faturas.

39. A dedução do imposto pressupõe o registo contabilístico do documento de suporte das operações realizadas, em geral, a fatura, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 48.º do CIVA, após a sua receção, até à data da apresentação da declaração periódica respetiva ou até ao termo do prazo de apresentação.
  
40. Assim sendo, a dedução do imposto considera-se concretizada com a apresentação da declaração do período, tendo então por base, o registo contabilístico dos documentos que lhe serviram de suporte.
  
41. O n.º 1 do artigo 20.º do CIVA determina como princípio a dedutibilidade do IVA suportado a montante pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços que se destinem a ser por si utilizados na realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.
  
42. Com efeito, o IVA suportado por um sujeito passivo em aquisições de bens e prestações de serviços utilizados na realização de operações tributadas é imediata e totalmente dedutível, enquanto o imposto suportado a montante para o exercício de atividades que não conferem direito à dedução, afasta essa possibilidade - imputação direta.
  
43. Na situação de estarmos perante um sujeito passivo misto, que realiza operações que conferem direito à dedução, a par de outras que não conferem esse mesmo direito, utilizando indistintamente os inputs em ambos os tipos de operações, como sucede no caso concreto, a dedutibilidade do imposto que onere as aquisições desses bens e serviços, encontra-se limitado à parte do IVA proporcional ao montante relativo às operações tributáveis que conferem direito à dedução, por força do disposto no artigo 173.º da Diretiva IVA, transposto para o CIVA através do artigo 23.º, onde se definem os diversos métodos de dedução passíveis de ser adotados pelos sujeitos passivos.

44. Os métodos previstos são dois - afetação real e a percentagem de dedução ou *pro rata*, este com a natureza de percentagem geral ou genérica, apelando aos montantes das transmissões de bens e prestações de serviços, montantes esses que, porque se está perante operações sujeitas ao imposto, serão os que resultam das disposições estabelecidas como base ou valor tributável pelo artigo 16.º do CIVA. Admissível como método supletivo, a utilização do método do *pro rata* pode ser afastada pela Administração Fiscal, exigindo a utilização do método da afetação real, quando entenda estarem reunidas e verificadas as condições previstas no n.º 3 do artigo 23.º.
45. O denominado método da afetação real, "(...) consiste na aplicação de critérios objetivos, reais, sobre o grau ou intensidade de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito. É de acordo com esse grau ou intensidade de utilização dos bens, medidos por critérios objetivos, que o sujeito determinará a parte de imposto suportado que poderá ser deduzida. Os critérios estão sujeitos (...) ao escrutínio da Direção-Geral dos Impostos que pode vir a impor condições especiais ou mesmo a fazer cessar o procedimento de afetação real, no caso de se verificar que assim se provocam ou podem provocar distorções significativas da tributação (...)"
46. Por outro lado, o método da percentagem de dedução ou *pro rata*, definido na alínea b) do n.º 1 e n.º 2, do artigo 23.º, e desenvolvido nos n.ºs 4 a 8 do mesmo preceito legal. Trata-se de uma dedução parcial, que se traduz no facto do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados num e noutro tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.
47. No caso do método da percentagem de dedução, está-se no fundo, perante uma dedução parcial, que se traduz no facto do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados num e noutro tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.
48. Assim sendo, a percentagem de dedução a aplicar é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior (*pro rata* provisório), sendo corrigida na declaração do último período do ano a que respeita, de acordo com os valores definitivos de volume de negócios referentes ao ano a que reportam, determinando a correspondente regularização por aplicação do *pro rata* definitivo.
49. Ora, sendo realizada a opção pelo método da percentagem de dedução para o cálculo do IVA dedutível relativamente às aquisições de bens e serviços de utilização mista, determina o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA que:
- "(...)
- 6 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efetuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afetação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita."



50. Neste caso, a percentagem de dedução a aplicar é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior (pro rata provisório), sendo corrigida na declaração do último período do ano a que respeita, de acordo com os valores definitivos de volume de negócios referente ao ano a que reportam, determinando a correspondente regularização por aplicação do pro rata definitivo.
51. Ora, com a alteração introduzida ao artigo 23.º pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, tais procedimentos foram “estendidos” ao método da afetação real, nomeadamente, aos casos em que o mesmo é imposto pela AT, quer para as situações em que o sujeito passivo exerça atividades económicas distintas, quer para os casos em que se apure que a utilização dos demais métodos poderá originar distorções significativas na tributação, conforme dispõe o n.º 3 do artigo em análise.
52. O que se mostra perfeitamente justificável, e em nada contraria o sistema comum de IVA. De facto, de um ano para outro pode mudar o grau de utilização dos bens no regime da afetação real e os critérios objetivos de apuramento do mesmo.
53. É precisamente no âmbito dos poderes conferidos à AT pela alínea b) do n.º 3 do artigo 23.º CIVA, que tem por base a faculdade que vinha conferida na alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, que se enquadra o Ofício – Circulado n.º 30.108, seguido pela Reclamante para o apuramento do IVA dedutível relativo aos bens e serviços de utilização mista, prevendo uma solução que permite afastar a possibilidade de ocorrência de distorções significativas, quando estamos perante sujeitos passivos que realizem operações de locação financeira e ALD.
54. Resulta assim evidente, que quaisquer correções no cálculo do montante de dedução apurado durante um determinado ano civil, devam ser efetuadas no final desse mesmo ano, tendo por base os valores definitivos das operações realizadas
55. De facto, este preceito legal não contempla a possibilidade de um sujeito passivo que tenha optado por um método de cálculo do direito à dedução do imposto suportado nos também denominados “*inputs promiscuos*” poder alterar reactivamente o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efetuada.
56. No fundo, admite-se uma provisoriedade global da dedução relativa a este tipo de bens até à apresentação da última declaração periódica do ano.
57. Sem prejuízo do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA se referir literalmente à correção das percentagens de (por rata) e aos critérios de dedução (afetação real) calculados provisoriamente, deve admitir-se que os sujeitos passivos, na última declaração do ano possam proceder à aplicação ou alteração do método de dedução, assumindo-se uma provisoriedade global da dedução relativa aos bens de utilização mista.
58. De acordo com Ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, os casos como o presente não são suscetíveis de serem enquadrados nos casos de regularização previstos no artigo 78.º do CIVA, identificando o n.º 8 da mencionada instrução administrativa as situações que se encontram excluídas do respetivo âmbito, não porque não se pudessem aí incluir, mas porque a sua disciplina está regulamentada noutros normativos legais, como sejam os artigos 23.º a 25.º do CIVA.

59. O mesmo entendimento foi veiculado no parecer do Centro de Estudos Fiscais (CEF) n.º 41/2013, de 2013-10-04, da autoria da Dr.ª Cidália Lança, com despacho concordante do Diretor do CEF de 2013-10-08, onde se refere expressamente que: *"as correções ao cálculo da percentagem de dedução devem ser feitas no final do ano em causa e também que devem ser refletidas na declaração referente ao último período do ano em causa (...)" não sendo possível, "proceder a correções ao cálculo da percentagem de dedução definitiva apurada em determinado ano com fundamento no artigo 78.º do Código do IVA."*
60. De facto, o exercício do direito à dedução está na disponibilidade dos sujeitos passivos, assim como a opção por um dos métodos previstos no CIVA. Esta é uma opção que se encontra no âmbito da autonomia da atuação permitida pelo imposto e que se encontra materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, não se concebe que este venha invocar a ocorrência de um erro, quando não deduziu aquilo que poderia deduzir.
61. Sendo que jamais tal alegado erro pode ser imputável à AT. Esta não se pode substituir aos sujeitos passivos no exercício legítimo do direito de opção sobre deduzir ou não o imposto e em que moldes.
62. Estamos perante um ato de autoliquidação, que por definição é voluntário.
63. É esta a posição que se coaduna com a legislação em vigor.
64. Não existe qualquer norma no CIVA que sirva de suporte legal à alteração retroativa do método de dedução pretendida pela Reclamante, já que esta escolha apenas pode ser realizada para cada aquisição de bens ou de serviços no momento em que se constitui o direito à dedução nas condições previstas no n.º 1 do artigo 20.º, n.º 1 do artigo 22.º e no artigo 23.º do CIVA.
65. Como referido, o direito à dedução não se configura como um poder-dever, mas antes uma faculdade na disponibilidade dos sujeitos passivos. A que acresce o seu carácter formalista estando sujeito ao cumprimento de determinadas formalidades, designadamente, temporais.
66. A aplicação retroactiva de um método de dedução apenas pode ser realizada até à data constante do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, ou seja, até à última declaração periódica do ano a que respeita, sem que seja viável a reclamação graciosa prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, atenta, como já referiu a inexistência de um erro na autoliquidação.
67. O mesmo raciocínio deve ser aplicável à susceptibilidade de recurso ao procedimento de revisão oficiosa.
68. Este meio gracioso 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 78º da LGT.
69. Tal mecanismo é igualmente aplicável quando estejam em causa atos tributários em IVA, conforme decorre do disposto no artigo 98º do CIVA, onde se estatui que *"Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária."*

70. Ora, no que concerne à suscetibilidade de aplicação, ao caso concreto, do disposto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, onde se determina que *"Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente."*, importa esclarecer que estamos aqui no âmbito do direito à dedução e não do direito à regularização do IVA.
71. Todavia, a aplicabilidade dessa garantia consagrada na lei aos contribuintes, com vista à anulação de um ato tributário e a sua substituição pela prática de outro sustentado nos elementos apurados no âmbito do procedimento de revisão, não pode ser contrária às especificidades de funcionamento do imposto, tal como se encontram determinadas no próprio Código do IVA.
72. As normas da LGT, dotadas de carácter geral, devem ceder perante os preceitos especiais e imperativos do Código do IVA. Razão pela qual, ainda que os erros de autoliquidação praticados em sede de IVA possam ser alvo de Revisão Oficiosa, por força do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, a verdade é que tal mecanismo não pode prejudicar a imperatividade das normas especiais previstas nesse normativo (CIVA), que estabelecem regras especiais para o exercício do direito à dedução.
73. De facto, o direito à dedução tem reflexos no apuramento e pagamento do imposto do período a que se refere a declaração periódica, tendo por base, o registo contabilístico dos documentos que lhe serviram de suporte. A partir desse momento, qualquer correção à dedução (seja decorrente dos registos contabilísticos, declaração periódica, faturas, etc) que venha a realizar-se, constituirá uma regularização do imposto.
74. Conforme refere João Canelhas Duro, *"também o n.º 2 do art.º 98.º institui um prazo de dedução de imposto, sendo aplicável àquelas situações pouco comuns em que o registo das operações não ocorre no momento previsto no n.º 1 do artigo 48.º ou em que há uma grande dilação temporal entre a data das operações e a receção da fatura, permitindo-se que venha a ser efetuado o registo e se proceda à dedução no prazo de quatro anos. Estão em causa situações em que, por exemplo, por facto imputável ao prestador, vendedor ou terceiro, os documentos de suporte da dedução não são atempadamente disponibilizados ao sujeito passivo, podendo ser exercido o direito à dedução no prazo de quatro anos. Nestes termos, o prazo de quatro anos aí previsto não é manifestamente aplicável às pretensões de regularização de imposto, salvaguardando-se apenas as situações de dedução tardia de imposto por motivo da também tardia receção do documento que titula o direito ou por inadvertida omissão no registo contabilístico, não se encontrando, em qualquer caso, o encargo registado aquando da realização da autoliquidação de imposto."* (negrito e sublinhado nossos).
75. Aliás tal entendimento quanto ao âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 98.º CIVA, e à distinção entre direito à dedução e à regularização decorre do Ofício – Circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, emitido pela Direção de Serviços do IVA, em concreto, do seu ponto 8, e bem assim, decorre da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0966/10, de 18 de maio de 2011, que embora não verse diretamente sobre a questão em causa nos autos, determina qual a correta interpretação do n.º 2 do artigo 98º do CIVA.

76. O CIVA regula a regularização do imposto no n.º 6 do artigo 23.º, nos artigos 24.º a 26.º e 78.º a 78.º-D.
77. A aplicação do n.º 6 do artigo 23.º às regularizações do IVA dedutível, consubstancia uma das disposições especiais a que alude a parte inicial do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, afastando a aplicação do prazo de 4 anos ou aplicação do prazo de 2 anos a que alude o 131.º do CPPT.
78. Pelo que, ainda que se considerasse que os mencionados artigos fossem aplicáveis, dado que existe uma regra especial a definir o limite temporal para a correção dos erros deste tipo, é essa a regra que se deve considerar.
79. De facto, tratando-se de preceitos especiais e imperativos constantes do CIVA que consignam regras específicas para o exercício do direito à dedução e respetiva regularização, tal significa que as mesmas devem prevalecer sobre as normas com carácter geral, sob pena daquelas ficarem despojadas de conteúdo prático, pois haveria sempre lugar à aplicação do prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º do CIVA.<sup>1</sup>
80. 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.
81. De acordo com o entendimento firmado, esse prazo limite apenas será aplicável, dado o seu carácter geral, quando não exista norma de carácter especial que fixe um prazo limite inferior ou superior, sob pena destas normas ficarem despojadas de conteúdo prático, pois se assim não fosse, sempre se aplicaria o prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º do CIVA.
82. Deste modo, o concurso estabelecido entre estas duas normas revela-se meramente aparente, existindo entre elas, isso sim, uma relação de especialidade, uma vez que a norma geral constante do n.º 2 do artigo 98.º (prazo de quatro anos) vê a sua aplicabilidade afastada nas situações concretas que caíam na previsão da norma especial constante do CIVA.
83. Sucede que, não se mostrando que a situação em análise seja passível de enquadramento no disposto no artigo 98.º do CIVA, por maioria de razão, não se mostra aplicável o disposto no artigo 78.º da LGT para o qual aquele remete.
84. Assim sendo, não tendo a Reclamante procedido à retificação do suposto erro no apuramento do IVA dedutível na última declaração do período de 2017, considera-se que a situação tributária constante da declaração periódica entregue consolidou-se pelo decurso do tempo.
85. Face ao exposto, conclui-se que a Reclamação Graciosa ou a Revisão Oficiosa não se apresentam como idóneas a fazer valer a pretensão da Reclamante, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos legalmente previstos para o efeito. Fica assim precluída a apreciação do mérito/legalidade das demais questões colocadas.

## VIII. CONCLUSÃO

Face ao exposto, mantêm-se as conclusões de facto e de direito constantes do Projeto de Decisão que antecede, pelo que, o pedido formulado nos autos deverá 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 deverá ser promovida a notificação da Reclamante, de acordo com as normas constantes nos artigos 35.º a 41.º, todos do CPPT, com todas as consequências legais.

Y. A Requerente apresentou Recurso Hierárquico.

Z. Por ofício datado de 11 de agosto de 2021, a Autoridade Tributária e Aduaneira, notificou a Requerente do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico, onde consta, entre o demais, refere:

## IV. APRECIÇÃO

14. A decisão recorrida é de rejeição liminar, no entanto, é efetuada uma apreciação do mérito suficiente a concluir pela ineptidão do meio processual de reclamação graciosa, e que se acompanha, relativamente à falta de suporte legal para uma alteração retroativa do método de dedução como pretendido pela Recorrente.

(...)

26. Não se afigura razoável que um sujeito passivo proceda a uma modificação retroativa do próprio método utilizado para a determinação dos montantes de imposto a deduzir, não só porque não se vislumbra, como se disse, a existência de nenhuma norma do sistema comum do IVA ou da legislação interna portuguesa que o viabilize, como porque a eventual admissão de um tal procedimento com implicações retroativas colidiria com o princípio da segurança jurídica que enforma o sistema comum do imposto.

27. Por outras palavras, a legislação interna portuguesa não dá azo a que ocorram situações em que um sujeito passivo, após ter determinado o imposto dedutível e procedido à «autoliquidação» do IVA, referente a anos já decorridos, de acordo com determinado método, venha, mais tarde, derogar retroativamente a respetiva aplicação, enveredando por pressupostos diferentes, em execução dos quais constrói diversas variantes de imputação que lhe são mais favoráveis para o cálculo das deduções de IVA e cujos valores de imposto haviam sido fixados de acordo com os procedimentos legalmente previstos.

28. Encontra-se também vedada a sua correção por determinação do n.º 6 do art.º 23.º do Código do IVA, pois este não contempla a possibilidade de um sujeito passivo que tenha optado por um método de cálculo de direito à dedução do imposto suportado em bens e serviços de utilização mista, poder alterar retroativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicial efetuada.

## VI. PROPOSTA DE DECISÃO E DIREITO DE AUDIÇÃO

48. Com base na apreciação efetuada, propõe-se a manutenção da decisão recorrida e, em consequência, o indeferimento total do presente recurso hierárquico.

### A.2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

### A.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes, mormente processo administrativo.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos

documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## **B. DO DIREITO**

### **B.1. DAS QUESTÕES A DECIDIR**

Resolvida a questão referente à exceção de incompetência do tribunal arbitral, a questão decidenda nos presentes autos, resulta da pretensão da Requerente na alteração do método de dedução na atividade de gestão da carteira própria de títulos através da utilização pela Requerente do método da afetação real.

### **B.2. DA ALTERAÇÃO RETROATIVA DA METODOLOGIA DE DEDUÇÃO DO IVA DA AQUISIÇÃO DE RECURSOS MISTOS**

Nos presentes autos cabe analisar a alteração, por parte da Requerente, do método de dedução na atividade de gestão da carteira própria de títulos.

A Requerente afirma que, no ano de 2017, procedeu à dedução de imposto incorrido de acordo com o disposto no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009. Assim, a Requerente adotou o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista, o que se traduziu na aplicação dum coeficiente de imputação específico de 3%.

No entanto, a Requerente considerou que esse método não se afigurava adequado para o apuramento da percentagem de dedução do IVA incorrido nos recursos que são utilizados pela atividade de gestão da carteira própria de títulos, dado que o mesmo não permite demonstrar a real utilização dos referidos recursos em cada uma das tipologias de operações desenvolvidas.

Essa atividade limita-se a consumir um conjunto muito limitado e bem definido de recursos ao nível dos serviços centrais, o que torna justificável a adoção do método da afetação real

para os recursos afetos a essa área e, conseqüentemente, implica a revisão do cálculo do coeficiente de imputação específico.

Assim, a base tributável relativa à gestão da carteira própria de títulos deve ser desconsiderada do cálculo do coeficiente de imputação específico que havia apurado (3%), tendo a Requerente pretendido efetuar uma revisão do respetivo cálculo, que resultou numa percentagem de 4%.

Em consequência, a Requerente pretende recuperar adicionalmente o montante de imposto não deduzido ao longo do ano de 2017, e considera que tem o direito a regularizar o imposto em causa no prazo geral e supletivo de 4 anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, porque devido a erro de direito não procedeu *ab initio* à dedução do montante de IVA exigido pelo princípio da neutralidade.

Conforme ficou provado nos presentes autos, a Requerida entende que o procedimento adotado pela Requerente, relativamente à aplicação do método de afetação real integral na atividade de gestão da carteira própria de títulos, não fere o quadro jurídico em vigor, assente no disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA e no Ofício-Circulado n.º 30108. Nestes termos, a Requerida considera legalmente admissível que a Requerente tenha encontrado um critério objetivo para efeitos de dedução do IVA afeto à atividade de gestão da carteira própria de títulos. Sucede, porém, que para a Requerida verifica-se a inexistência de um erro na autoliquidação e, em consequência, a regularização do imposto decorrente da alteração retroativa do método de dedução só poder ser realizada nos termos do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, ou seja, até à declaração do último período de tributação do ano a que respeita.

Ora, tendo já sido ultrapassado esse prazo, a Requerida considera que deve improceder a regularização do correspondente imposto pretendida pelo Requerente.

Vejamos quem tem razão.



Cumpra referir, que a Requerente e a Requerida, pelo posicionamento constante dos autos e do procedimento administrativo, estão de acordo, que o procedimento, pretendido pela Requerente de aplicação do método de afetação real na atividade de gestão da carteira própria de títulos não suscita problemas de legalidade.

A concreta questão que se coloca agora nos autos prende-se com a posição da Requerida no sentido de que não está em causa um erro da Requerente, mas antes uma opção de alteração retroativa dos critérios de dedução relativos a bens de utilização mista. Daí resulta, segundo a Requerida, a improcedência da pretensão de regularização do correspondente imposto, que só pode ser realizada exclusivamente através do mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, ou seja, na última declaração do período a que respeita.

Em face da questão, torna-se necessário começar por analisar a tipologia de erros em que pode incorrer o sujeito passivo.

Os erros materiais, de acordo com Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, são:

*“(...) os erros a que se refere o número 6 do artigo 78.º do Código do IVA se reconduzem às situações em que o sujeito passivo se equivoca na materialização do ato de dedução ou liquidação, nomeadamente, por lapso na transcrição de valores ou por razões aritméticas, i.e., em ambas as situações erros menores e evidentes”.*

Deste modo,

*"estarão abrangidos por estes conceitos de erro (tipicamente) as situações em que o sujeito passivo se engana a efetuar uma operação aritmética, nomeadamente, quando pretende apurar o imposto dedutível contido numa fatura (com IVA incluído) de serviços de um fornecedor (erro de cálculo), ou, ainda que efetuando corretamente o cálculo, comete lapso na inscrição do montante do imposto a deduzir na declaração periódica (erro material)” – Cf.,*

---

*“Afinal qual o prazo para deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica”, in Cadernos IVA 2014, Sérgio Vasques (coord.), Coimbra, Almedina, 2014, p. 44 e ss.*

Sobre o erro material o acórdão arbitral proferido no processo n.º 153/2018-T, do CAAD, afirma:

*“(…) o erro material ou de cálculo é rectificável nos termos do art.º 78.º/6 do CIVA aplicável, que dispõe que: “A correção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efetuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respetivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.”.*

A propósito da contagem deste prazo de 2 anos, a AT considerou já, no Ofício-Circulado n.º 30.082, de 17 de Novembro de 2005, que:

*“A regularização deste tipo de erros é facultativa se for a favor do sujeito passivo e só pode ser efectuada no prazo de dois anos [...]. Para os erros verificados no preenchimento das declarações periódicas, a contagem do novo prazo far-se-á a partir da data da sua apresentação ou da data em que o prazo legal de apresentação termine, nos casos em que este não tenha sido observado” (sublinhado nosso), entendimento do qual não se vê fundamento para divergir.”*

O artigo 95.º-A, n.º 2, do CPPT contém um conceito de “erros materiais ou manifestos” indicando que nele se integram, “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 inexatidão ou lapso”.

A AT, através do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17-11-2005, da Direção de Serviços do IVA, procedeu à definição do que entende por erros materiais ou de cálculo, considerando que são:

*“aqueles que resultam de erros internos da empresa e não têm qualquer interferência na esfera de terceiros. Normalmente consistem em erros na transcrição das faturas para os registos ou dos registos para a declaração periódica, não compreendendo”* as seguintes situações: “alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos; apuramento de pro rata e regularizações de IVA sobre imóveis e outros bens do ativo imobilizado ou relativas à afetação de imóveis a fins distintos daqueles a que se destinam.”

O legislador, através de diversas normas, associa o erro de cálculo, designadamente erros aritméticos nas operações de cálculo do montante a deduzir, ao erro material.

Já o erro de direito verifica-se nas *“situações em que, não obstante a correta representação da realidade factual, o sujeito passivo se equivoca na determinação da norma aplicável”*, ou seja, em que existe um erro de enquadramento legal, por o sujeito passivo ter feito uma incorreta interpretação da situação fáctica ou uma errada aplicação do direito e, conseqüentemente, líquida ou deduz imposto a mais ou a menos.

No âmbito, da questão em discussão, torna-se útil mencionar o conteúdo das seguintes normas do Código do IVA.

O artigo 23.º, tem por epígrafe “Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista”, no n.º 6, dispõe o seguinte:

**“A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efectuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afectação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a**

---

**correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.**” (sublinhado nosso).

O artigo 98.º, n.º 2, com a epígrafe “Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução”, tem o seguinte teor:

***“Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente.”*** (sublinhado nosso)

De acordo com o artigo 22.º, n.º 2, do Código do IVA, a regra é a de que, ressalvadas as exceções especialmente previstas na lei, a dedução do IVA tem de ser feita na declaração periódica correspondente ao período em que o IVA a deduzir foi suportado, e não, livremente, em qualquer outra declaração periódica subsequente, já que tal é a forma de assegurar que o IVA é deduzido no mesmo período em que é suportado.

O caso previsto no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA integra uma dessas exceções e permite aos sujeitos passivos, na declaração periódica do último período do ano a que respeitem, corrigir a sua dedução provisória, em função dos valores apurados no final do ano.

Coisa distinta – e não incompatível – com tal norma é o prazo do exercício do direito à dedução, que corresponde ao período de tempo durante o qual é permitido ao sujeito passivo fazer valer o direito à dedução que lhe caiba, em determinado período. Assim, o n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA estabelece um limite máximo de quatro anos quanto ao exercício daquele direito.

Não existindo qualquer limite temporal especial para exercício do direito à dedução com fundamento em erro de direito, será aplicável o regime geral sobre esta matéria que consta do artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA que, fixa um limite máximo de quatro anos.

Atualmente, afigura-se pacífico na jurisprudência fiscal que o prazo para o exercício do direito à regularização do IVA, em situações em que os sujeitos passivos hajam incorrido em erro no regime do direito aplicável à dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos utilizados no âmbito da sua atividade, é o prazo geral e supletivo de 4 anos, estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.

A este respeito o Acórdão do STA, de 28-06-2017, proferido no processo n.º 01427/14 é muito claro ao afirmar:

*“O artigo 23.º do CIVA estabelece os «métodos de dedução relativa a bens de utilização mista», quando o sujeito passivo de IVA efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito a dedução. De acordo com o método de afetação real o sujeito passivo efetua a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados (artigo 23.º n.º 1 al. a) e n.º 2). De acordo com o método de percentagem de dedução (pro rata) o sujeito passivo efetua a dedução na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução (artigo 23.º n.º al. b) e n.º 2). Nos termos do n.º 4, do referido artigo 23.º, a percentagem de dedução resulta de uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução e no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica. A especificidade do método de percentagem de dedução, prevista no n.º 1 alínea b), resulta do facto de o direito à dedução ser proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução sobre o total do volume de negócios. A aplicação dos métodos de dedução relativos a bens de utilização mista é juridicamente complexa pelo que o erro decorrente da aplicação deste regime jurídico não constitui nem erro material nem erro de cálculo.”*

Sobre esta questão, o Tribunal subscreve a posição expressa no acórdão arbitral proferido no

processo n.º 646/2018-T, do CAAD, ao afirmar:

*“(...) o Requerente não pretende alterar, retroactivamente, as opções que tomou relativamente aos métodos de apuramento do montante a deduzir correspondente à utilização de recursos mistos. O que está em causa, isso sim, é a verificação da correcta aplicação do método escolhido, ou seja, se daquele, aplicado nos termos legais, resulta o montante apurado em determinada (auto)liquidação, ou outro. Ressalvado o respeito devido, não será de ter por aceitável o entendimento de que, uma vez que o sujeito passivo pode optar por deduzir menos imposto do que aquele que resulta da aplicação dos critérios legais, sempre que tal ocorrer inexistente erro. Efectivamente, fosse assim, e nunca, em situação alguma, haveria erro em qualquer liquidação por ter sido deduzido imposto em montante inferior ao devido, já que o raciocínio em questão seria sempre válido em relação a qualquer tipo de dedução, dado que o sujeito passivo pode sempre optar por deduzir menos imposto do que aquele que, legalmente, lhe for possível, sem que daí advenham quaisquer consequências. Daí que, naturalmente, não seja de reconhecer, nesta matéria, razão à AT, considerando como o TCA-Sul, no seu acórdão 28-09-2017, proferido no processo 263/16.0BELLE, que: “1) Vigora no ordenamento jurídico português o dever de a Administração proceder à revisão dos actos tributários, no prazo de quatro anos a contar da data da exigibilidade do imposto, sempre que detecte uma situação de cobrança ilegal de tributos, seja por excesso, seja por defeito. 2) Existe erro de direito, fundamento do pedido de revisão do acto tributário, se na autoliquidação do imposto foi deduzido menos imposto do que o devido, por incorrecta aplicação do pro rata. Assim, estando em causa erros de direito, e não uma alteração retroativa dos critérios de dedução relativos aos bens e serviços de utilização mista, nenhum obstáculo se verifica à aferição e correcção de tais erros.”*

No caso *sub judice* é convicção deste Tribunal que a opção da Requerente relativamente ao método de dedução na atividade de gestão da carteira própria de títulos expressa na autoliquidação constituiu um erro de direito. Assim, a Requerente tem o direito a regularizar o

---

imposto em causa no prazo de 4 anos estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA. Pelo exposto, o pedido arbitral é procedente neste ponto.

### **B.3. DA RESTITUIÇÃO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

A Requerente solicita também a restituição do valor do IVA pago em excesso no ano de 2017, no montante de € 123.061,47 (cento e vinte e três mil e sessenta e um euros e quarenta e sete cêntimos) e, bem assim, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios. O erro da autoliquidação é imputável à Requerida, pois foram seguidas pela Requerente – ainda que de modo contrariado – as orientações da Autoridade Tributária e Aduaneira constantes do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30-01-2009.

Efetivamente, os pedidos à restituição do imposto indevidamente pago e de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios são meros pedidos acessórios do pedido principal anulatório, sendo uma consequência automática, *ope legis*, da procedência do pedido anulatório.

Como tem sido reconhecido pela jurisprudência, “*o direito aos juros indemnizatórios, desde que verificados os respectivos pressupostos, deve ser reconhecido pela AT ao sujeito passivo, independentemente do pedido por ele formulado nesse sentido (cfr. art. 100.º da LGT e art. 61.º, n.º 2, do CPPT).*”

A Requerida não questiona a quantificação efetuada pelo Requerente do montante do IVA alegadamente pago em excesso. Nestes termos, a Requerente tem direito à restituição das quantias indevidamente pagas acrescidas de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, desde as datas dos pagamentos indevidos até ser reembolsada.

Todavia, não constam dos autos comprovativos do pagamento das quantias autoliquidadas (vd., A.2. supra), e, em consequência, não há fundamento factual para se decidir neste processo se há ou não direito ao reembolso das quantias pagas e a juros indemnizatórios.

Por isso, têm de ser julgados improcedentes os pedidos de restituição das quantias pagas e de juros indemnizatórios formulados no presente processo arbitral, sem prejuízo de, se necessário, em sede de execução de julgado, caso se provem os respetivos pressupostos, serem reconhecidos esses mesmos direitos.

### **C. DECISÃO**

Termos em que este Tribunal Arbitral coletivo acorda:

- a) Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência material.
- b) Julgar procedente o pedido de anulação parcial da autoliquidação de IVA, referente ao ano de 2017, materializada na declaração periódica de imposto, referente ao mês de Dezembro daquele ano;
- c) Julgar improcedentes os pedidos de reembolso e de juros indemnizatórios, sem prejuízo de poderem vir a ser reconhecidos em execução do presente acórdão;
- d) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do processo.

### **D. VALOR DO PROCESSO**

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária,



---

o valor do processo é fixado em € 123.061,47 (cento e vinte e três mil e sessenta e um euros e quarenta e sete cêntimos).

#### **E. CUSTAS**

Entende este Tribunal Arbitral coletivo que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 123.061,47 (cento e vinte e três mil e sessenta e um euros e quarenta e sete cêntimos), correspondente ao valor do IVA liquidado em excesso, impugnado pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifiquem-se as Partes.

Lisboa, 20 de maio de 2022

**O Arbitro-Presidente,**

Manuel Luís Macaísta Malheiros

**O Árbitro Vogal**

Catarina Belim

**O Árbitro Vogal (Relator)**

Rui Miguel Zeferino Ferreira