

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 573/2023-T

Tema: IVA. Alteração do método de dedução após fixação do pro rata definitivo

Decisão Arbitral

Processo n.º 573/2023-T

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos e Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 11-10-2023, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., doravante abreviadamente designada por “Requerente”, com o número de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, pretendendo

- a) Anular parcialmente a autoliquidação de IVA efetuada pela Requerente materializada na entrega das declarações periódicas de imposto relativas ao ano 2021;
- b) Determinar a restituição à Requerente do valor do IVA pago em excesso nas supra referidas declarações periódicas de imposto, no montante global de € 108.774,26;
- 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

1.

da declaração periódica de IVA referente a dezembro de 2021 até à restituição do imposto pago em excesso com referência a este ano;

d) Todas as demais consequências legais.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 04-08-2023.

Os Árbitros designados pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitaram as designações.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 22-09-2023.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 11-10-2023.

A AT apresentou resposta em que defendeu que deve julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 20-11-2023 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

A) A Requerente é uma instituição de crédito, cujo objeto social consiste na realização das operações descritas no 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) No âmbito da sua actividade, a Requerente realiza operações financeiras que não conferem o direito à dedução de IVA, por estarem abrangidas por isenção, e outras operações que conferem direito à dedução de IVA, designadamente de locação financeira mobiliária, locação de cofres e custódia de títulos, que não são abrangidas por isenção;
- C) Relativamente às situações em que a Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações ativas (outputs) por si realizadas, aplicou, para efeitos de exercício do direito à dedução, o método da imputação directa;
- D) Nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem o direito à dedução, a ora Requerente não deduziu qualquer montante de IVA;
- E) No que concerne recursos adquiridos que são afectos, simultaneamente, a operações que conferem o direito à dedução e a operações que não conferem tal direito, nas situações em que a Requerente identificou uma conexão directa, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objetivos do nível/grau de utilização efetiva, aplicou o método da afectação real;
- F) Para determinar a medida (quantum) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afectos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de “utilização mista”), a Requerente aplicou o coeficiente de imputação específico previsto no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, da Administração Tributária;
- G) Desta forma, com referência ao ano 2021, a Requerente determinou um critério de dedução de imposto de 8%, quanto aos recursos de utilização mista, tendo com base nessa percentagem feito a apresentação, em 18-02-2022, da declaração relativa ao período 2021/12, que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

- H) Na sequência de uma revisão de procedimentos, a Requerente entendeu 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 afigurava consentânea com o efectivo consumo de recursos pela referida área;
- D) A Requerente logrou determinar critérios objetivos de imputação dos recursos de utilização mista que permitem determinar o consumo dos mesmos por cada uma das direções da Requerente que contribuem, de forma direta ou indireta, para a realização daquela atividade;
- J) Com utilização do método da afectação real, a Requerente apurou imposto a regularizar, a favor do Estado, do respetivo montante de IVA inicialmente deduzido com referência à área da gestão da carteira própria de títulos, no montante global de € 48.329,14;
- K) Na sequência da do método da afectação real quanto à área da gestão da carteira própria de títulos, a Requerente procedeu à desconsideração dos proveitos referentes a essa área no cálculo do coeficiente de imputação específico;
- L) Em face desta desconsideração, tal percentagem de dedução aumentou para 9%, nos termos referidos nos documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- M) Em consequência deste aumento, a Requerente apurou o montante de € 157 103,40 de imposto adicionalmente dedutível;
- N) Em 13-03-2023, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa da autoliquidação referente ao período 2021/12, em que peticionou a validação da adopção do método da afectação real com vista à dedução do imposto incorrido nesta área de acordo com critérios específicos de afectação real e, consequentemente, desconsideração do coeficiente de imputação específico os rendimentos relativos à atividade de gestão da carteira própria de títulos (processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);
- O) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 15-05-2023, proferido pelo Chefe de Divisão de Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, ao

abrigo de Subdelegação de competências (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- P) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa remete para os fundamentos de uma informação, que consta do documento n.º 1, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

V.1.2. - Apreciação

19. No que concerne a esta questão, face à realidade dos factos descrita pela Reclamante, pode concluir-se que estamos perante uma situação de alteração retroativa dos critérios que presidiram à escolha do método de dedução relativamente às despesas em causa, tendo as mesmas sido consideradas à data da entrega da declaração periódica em análise, como recursos promíscuos/de utilização mista.

20. 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).

21. Nos termos do disposto no artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, que faz parte do Capítulo "Origem e âmbito do direito à dedução", o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

22. Por seu turno, o artigo 168.º da Diretiva IVA estabelece que os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir o imposto suportado, nomeadamente, em aquisições de bens e serviços efetuadas a outros sujeitos passivos do imposto e em importações de bens, desde que estes recursos sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis.

23. Quando estiverem em causa inputs utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução como para operações sem direito à dedução, estatui o n.º 1 do artigo 173.º da Diretiva IVA que "a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações". Mais refere este artigo que essa proporção pode ser

determinada para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo, podendo ser autorizados pelos Estados membros outros métodos de repartição, entre os quais a dedução com base na utilização da totalidade ou parte desses bens e serviços. No artigo 174.º da Diretiva do IVA são estabelecidas regras para determinação do cálculo do pró rata de dedução, prevendo-se que o mesmo é determinado numa base anual.

24. De acordo com o n.º 3 do artigo 175.º da Diretiva o pró rata aplicável provisoriamente a determinado ano é calculado com base nas operações do ano anterior ou, não existindo estas, com base numa estimativa. A fixação do pró rata definitivo para cada ano, apurado no ano seguinte, implica o ajustamento das deduções que tenham sido efetuadas com base no pró rata provisório aplicado.

25. Quanto às restantes regularizações, encontram-se estatuídas no capítulo 5, com a epígrafe "Regularizações das deduções" do Título X da Diretiva, e que corresponde aos artigos 184.º a 192.º. O preceito prevê que ocorram regularizações apenas em determinadas situações:

- Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;
- Quando posteriormente à declaração se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante de dedução, como seja o caso da anulação de compras ou de obtenção de descontos;
- Quando do não pagamento total das operações;
- Prevê ainda regularizações relativas aos bens de investimento, quando existam variações no direito à dedução nos anos subsequentes àquele em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos e exercido o direito à dedução inicial, quando esses bens sejam objeto de transmissão durante o período de regularização, e quando ocorram transições de regime de tributação para regime especial ou a situação inversa.

26. Da jurisprudência do TJUE resulta que a utilização que é dada aos recursos, ou a que lhes é destinada, determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 173.º da Diretiva IVA, e o âmbito de

eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes, que devem ser efetuados nas condições previstas nos artigos 184.º a 192.º da Diretiva.

27. Esses ajustamentos previstos das deduções permitem evitar inexatidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, nomeadamente, se verificarem, posteriormente a declaração, alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções.(Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, c-184/04, n.º25).

28. Como elucida o TJUE, o n.º 1 do artigo 185.º da Diretiva trata das "alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços", ao passo que o n.º 2 do artigo 187.º da mesma Diretiva, que é específico para bens de investimento para os quais a duração do ajustamento é mais longa, esclarece que esse ajustamento é realizado em função das "alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos, produzidos ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez". Do referido, afigura-se que a Diretiva do IVA não prevê qualquer ajustamento em que sejam enquadráveis as alterações realizadas pelo sujeito passivo. Importa por isso analisar este ajustamento no quadro da legislação nacional, nomeadamente o Código do IVA

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. Os métodos previstos são dois: afetação real e a percentagem de dedução ou pró 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 pró 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.

36. 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 (...)"

37. Por outro lado, o método da percentagem de dedução ou pró 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 noutra tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.

38. 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 noutra tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução,

39. Assim sendo, a percentagem de dedução a aplicar é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior (pró 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 pró rata definitivo.

40. 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."

41. Neste caso, a percentagem de dedução a aplicar é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior (pró 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 pró rata definitivo.

42. 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.

43. 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.

44. 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

45. *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 promíscuos" poder alterar retrativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efetuada.*
46. *No fundo, admite-se uma provisoriedade global da dedução relativa a este tipo de bens até à apresentação da última declaração periódica do ano.*
47. *Sem prejuízo do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA se referir literalmente à correção das percentagens de (pro 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.*
48. *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.*
49. *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, "procedera correções ao cálculo da percentagem de dedução definitiva apurada em determinado ano com fundamento no artigo 78º do Código do IVA."*
50. *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,

51. 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.

52. Estamos perante um ato de autoliquidação, que por definição é voluntário.

53. É esta a posição que se coaduna com a legislação em vigor.

54. Não existe qualquer norma no CIVA que sirva de suporte legal à alteração retroativa do método de dedução pretendida pela Requerente, 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.

55. Neste mesmo sentido já se pronunciou o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), na decisão proferida no âmbito do processo n.º 804/2021-T, onde se refere que "A questão em análise nestes autos é semelhante à decidida no processo 136/2018-T em que o relator deste processo participou, onde foi determinado reenvio prejudicial para o TJUE, tendo este Tribunal vindo a pronunciar-se no sentido de que: - o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que o Estado Português proíba aos sujeitos passivos mistos de IVA alterar o método de dedução do IVA após a fixação do pró rata definitivo; - os artigos 184.º a 186.º daquela Directiva lidos à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efectividade e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que seja recusada a possibilidade a esses sujeitos passivos de rectificação da dedução de IVA, após a fixação do pró rata definitivo, quando ignoravam de boa-fé que uma operação que considerava isenta não o estava, dentro do prazo geral de caducidade do direito de regularizar deduções, em situação em que a alteração do método de dedução permite estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações com direito à dedução.

Ao contrário do que se verificou nesses autos não está em causa neste processo a alteração do método de dedução em virtude da consideração como isentas operações que não o estavam, mas antes uma diferente avaliação feita pelo sujeito passivo sobre o melhor método a aplicar para o cálculo das deduções relativas a bens de utilização mista. Considera-se conseqüentemente que as alterações retroactivas aplicadas pela Requerente no cálculo do direito à dedução de bens e serviços de utilização mista não têm por base quaisquer erros materiais ou de cálculo previstos no artigo 78.º nem erros de qualquer outra natureza, pois nos termos do artigo 23.º do Código do IVA o sujeito passivo fez uma opção no momento do nascimento do direito à dedução, conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 22.º do Código do IVA a qual se encontra no âmbito da autonomia de actuação permitida pelo imposto e é materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo.

Nada existe na lei que permita estabelecer essa alteração posteriormente com eficácia retroactiva e o TJUE já declarou que o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade não se opõe a que o Estado português limite a possibilidade de efectuar essa alteração."

56. Sem prescindir, cumpre salientar que, ainda que assim não se entenda, o que só por mera hipótese académica se concebe, não se vislumbra que à data do exercício do direito à dedução o sujeito passivo ignorasse de boa-fé que o método que pretende ver agora aplicado era o mais adequado (o qual não especifica nem comprova) porquanto, estamos perante uma matéria que recorrentemente, exercício após exercício, é objeto de impugnação graciosa e judicial por parte da Reclamante, conforme a mesma o refere, sendo que, o entendimento vertido no ofício circulado não coarta o exercício da sua autonomia de vontade.

57. A Reclamante limita-se a invocar que a utilização do critério de imputação específico para a determinação do IVA dedutível no âmbito da atividade de gestão da carteira própria de títulos não se mostra adequado por, objetivamente, não permitir demonstrar a real utilização dos recursos de utilização mista, sem que comprove o alegado, limitando-se a juntar sob documento 2 e 3, dois quadros com

os supostos cálculos, que não se afigura que têm relevância probatória para os referidos efeitos.

58. Nestes termos, conclui-se pela improcedência dos argumentos apresentados pela Reclamante ficando demonstrado que a autoliquidação em análise não padece de quaisquer vícios invocados, devendo ser indeferida a sua pretensão.

- Q) A Requerente pagou a quantia autoliquidada;
- R) Em 03-08-2023, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

2.1. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo e ainda, no que concerne aos resultados da aplicação do método da afectação real à área da gestão da carteira própria de títulos e seus resultados em confronto com os que resultaram da utilização do coeficiente específico, com base nos factos alegados pela Requerente, cuja correspondência à realidade não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

3. Matéria de direito

A Requerente desenvolve actividades económicas isentas de IVA, que não conferem direito à dedução, e actividades sujeitas e não isentas, que conferem direito à dedução.

Nestas situações a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA estabelece que «*o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução*».

Nos termos do n.º 6 do mesmo artigo 23.º «*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».

Relativamente ao ano de 2021, nas situações em que a Requerente identificou uma conexão direta, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações ativas (outputs) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objetivos do nível/grau de utilização efetiva, aplicou o método da afetação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA.

Para determinar a medida (quantum) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afectos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de “utilização mista”), a Requerente aplicou o coeficiente de imputação específico imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, apurando uma percentagem de dedução de 8%, e efectuou a regularização prevista no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA na declaração relativa ao período 2021/12.

Posteriormente, quanto à área da gestão da carteira própria de títulos, a Requerente determinou critérios objetivos de imputação dos recursos de utilização mista que permitem determinar o consumo dos mesmos por cada uma das direcções da Requerente que contribuem, de forma direta ou indireta, para a realização desta actividade, pelo que aplicou o método da afectação real para apurar o imposto quanto a esta área, com consequente desconsideração dos proveitos referentes a essa área no cálculo do coeficiente de imputação específico, do que resultou que a percentagem de dedução passasse para 9%.

A Requerente apresentou uma reclamação graciosa em que pediu a validação da adoção do método da afetação real com vista à dedução do imposto incorrido na área da gestão da carteira própria de títulos com critérios específicos de afetação real e, consequentemente, desconsideração do coeficiente de imputação específico os rendimentos relativos a essa actividade.

A reclamação graciosa foi indeferida.

3.1. Posições das Partes

A Autoridade Tributária e Aduaneira recusou a pretensão da Requerente, por entender, em suma, que a lei não permite alterar reactivamente o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efectuada, nos termos do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

No presente processo, a Requerente defende, em suma, que:

- o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA não regulamenta o regime do direito à regularização do imposto dedutível de acordo com os métodos do pro rata de dedução e da afetação real, mas apenas estabelece o regime jurídico da determinação do montante de imposto definitivamente dedutível face aos critérios provisórios de dedução adotados, em situações em que os sujeitos determinam o imposto dedutível de acordo com os métodos do pro rata e/ou afetação real;
- em situações patológicas em que, por qualquer motivo, o pro rata definitivo/critério de afetação real definitivo não seja apurado até ao final do último período do ano a que se reporta ou, alternativamente, seja apurado incorretamente, não poderá o direito à dedução ser coarctado;
- o artigo 184.º da Diretiva IVA, nos termos do qual “[a] dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito”;
- o n.º 1 do artigo 185.º da Diretiva IVA dispõe que “[a] regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços”;
- n.º 2 do artigo 98.º, que estabelece 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;

-
- a norma que prevê a dedução definitiva do IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista – n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA -, a norma que estatui o prazo de caducidade deste imposto – n.º 2 do artigo 98.º do referido Código assim como (3), a norma que prevê as regularizações do IVA por erro material ou de cálculo – n.º 6 do artigo 78.º do Código do mesmo imposto -, deverão ser interpretadas de forma conjugada, em respeito com a harmonia sistemática de todo o sistema comum do IVA;
 - tendo em conta que a Requerente é um sujeito passivo que adquire recursos de utilização mista, o direito à dedução do imposto por si incorrido por referência à aquisição de tais recursos poderá ser exercido com base no método de afetação real, do pro rata ou, alternativamente, com recurso aos dois métodos referidos;
 - não se vislumbrando, no Código do IVA, qualquer norma específica que regule o exercício do direito à regularização do IVA por sujeitos passivos que incorreram em “erro de direito”, as regularizações a efetuar deverão respeitar o prazo de caducidade estatuído no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA;
 - o TJUE considera que se a invocação dos referidos prazos resultar numa incompatibilidade com os princípios fundamentais do sistema comum do IVA, em particular com o princípio da neutralidade, o efeito da caducidade deve ser afastado;
 - o Supremo Tribunal Administrativo reconhece a aplicação do prazo do artigo 98.º, n.º 2, do CIVA nos casos de erro de direito, para reclamar do IVA entregue, em excesso;
 - o erro de cálculo do pro rata é um erro de direito;
 - têm enquadramento na norma geral de caducidade do número 2 do artigo 98.º do Código do IVA, a situação 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;
 - não se vislumbra qualquer norma, na legislação de IVA portuguesa que proíba a alteração da metodologia de dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos que adquirem recursos de utilização mista após a fixação do pro rata definitivo;
 - ainda que o TJUE, através da interpretação dos normativos legais da Diretiva IVA aceite que os Estados Membros prevejam, no seu ordenamento jurídico nacional, uma

-
- proibição de que tais sujeitos passivos alterem o método de dedução do imposto após a fixação do pro rata definitivo, o legislador português optou por não incluir qualquer norma no Código do IVA português que estabeleça tal proibição;
- o legislador português fixou prazos distintos para as diferentes situações;
 - para os casos de exercício regular do direito à dedução, afigura-se especialmente relevante in casu destacar o n.º 6 do artigo 23.º daquele Código, aplicável à dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista, nos termos do qual o prazo para o apuramento do montante definitivo de IVA dedutível, determinado de acordo com os métodos do pro rata e/ou da afetação real, e provisoriamente calculado utilizando critérios do ano anterior, é a última declaração periódica do ano a que tal imposto respeita;
 - relativamente às situações de regularização do imposto dedutível de acordo com os métodos do pro rata de dedução e da afetação real, o Código do IVA prevê prazos mais longos para a retificação de incorreções, cumprindo referir o n.º 6 do artigo 78.º e o n.º 2 do artigo 98.º, ambos do Código do IVA, que estabelecem prazos de dois e quatro anos, respetivamente;
 - a situação da Requerente no presente caso integra o segundo conjunto de situações acima referidas, na medida em que a Requerente verificou que, por motivo de erro no regime jurídico aplicável à dedução do imposto por si incorrido no passado, deduziu menos imposto do que aquele exigido pela legislação do IVA;
 - uma vez que nenhuma das normas especiais previstas no Código do IVA se aplica à regularização de imposto motivada por erro de enquadramento das operações tributáveis dos sujeitos passivos, relativamente ao enquadramento legal aplicável a tal tipologia de erro cabe trazer à colação o já referido n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA – norma geral em matéria de direito à dedução/regularização da dedução em sede deste imposto;
 - o Código do IVA português permite a dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista, através do método da afetação real ou do método do pro rata;

-
- no momento em que optou por deduzir o IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista afetos à área da gestão da carteira própria de títulos utilizando o coeficiente de imputação específico, a Requerente ignorava de boa-fé que o método da afetação real seria o mais consentâneo com o efetivo consumo de recursos pela referida área;
 - a alteração da metodologia de dedução – do coeficiente de imputação específico para o método da afetação real – permite estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações com direito à dedução, na medida em que a Requerente logrou determinar critérios objetivos de imputação dos recursos de utilização mista que permitem, por sua vez, determinar o consumo dos mesmos por cada uma das suas direções que contribuem, de forma direta ou indireta, para a realização da atividade de gestão da carteira própria de títulos;
 - a utilização do coeficiente de imputação específico para a determinação da capacidade de dedução do IVA incorrido nos recursos que são utilizados pela atividade de gestão de carteira própria de títulos não se afigura adequada por, objetivamente, não permitir demonstrar a real utilização dos referidos recursos em cada uma das tipologias de operações desenvolvidas por esta;

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende a posição assumida na decisão da reclamação graciosa, dizendo o seguinte, em suma:

- a pretensão da Requerente não se traduz na correção do apuramento da percentagem de dedução específica a incluir no coeficiente, de correção de um pro rata definitivo (de 8%) para 9%, mas é antes pretensão de aplicação integral do método da afetação real em substituição, isto é, na vez da aplicação do coeficiente de imputação específico, com a finalidade de obtenção de uma dedução adicional ou suplementar de imposto;
- está em causa uma situação de alteração ou substituição retroativa do método aplicado de cálculo do direito à dedução do imposto suportado em bens e serviços de utilização mista;

-
- não se trata, portanto, do exercício do direito à dedução de IVA que nunca foi deduzido, mas antes de uma regularização de imposto deduzido nas declarações periódicas do ano de 2021, não suportada em rectificações derivadas de qualquer erro;
 - a Requerente optou pelo método de cálculo do IVA dedutível que reputou de mais adequado exerceu, dessa forma, o seu direito à dedução do imposto;
 - a situação não é subsumível na norma geral do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, porquanto já foi exercido o direito a deduzir o imposto contido nas faturas registadas relativamente a cada bem e/ou serviço;
 - a alteração retroativa do método de dedução aplicado – não é tutelada pelo Código do IVA, nem pela Diretiva IVA (Diretiva 2006/112, CE do Conselho, de 28 de novembro);
 - não se afiguraria aceitável que um sujeito passivo procedesse à modificação retroativa do próprio método utilizado para a determinação dos montantes de imposto a deduzir, não só porque não existe nenhuma norma do sistema comum do IVA ou da legislação interna portuguesa que o inviabilize, como acima se referiu, como também porque a eventual admissão de um procedimento com implicações retroativas colidiria com o princípio da segurança jurídica que enforma o sistema comum do imposto;
 - o imposto dedutível já foi calculado, nos termos do disposto no artigo 23.º do Código do IVA, e apurado segundo o método escolhido, não existindo, no caso concreto, até porque isso nem sai provado, que a AT tenha incorrido em erro de direito;
 - não houve qualquer equívoco na interpretação do regime jurídico aplicável que tenha implicado a não dedutibilidade do IVA, num primeiro momento, em virtude de um errado enquadramento em sede de IVA, confirmado por instruções administrativas, por exemplo;
 - o TJUE já teve oportunidade de se pronunciar recentemente, no acórdão de 30 de abril de 2020, no processo C-661/18, “CTT- Correios de Portugal”;
 - não é razoável exigir às autoridades fiscais a modificação do método escolhido, na medida em que não se encontra estabelecido em nenhuma disposição do sistema comum do imposto e também porque eventual obrigatoriedade de aceitação de um tal procedimento não se coaduna com o princípio da segurança jurídica, o qual

protege, em simultâneo, os direitos e obrigações dos sujeitos passivos e das Administrações Fiscais.

3.2. Apreciação da questão

Não questionado a Autoridade Tributária e Aduaneira os factos afirmados pela Requerente, a única questão que importa apreciar é a de saber se, depois de ter determinado o valor definitivo do pro rata, a Requerente pode alterar o método de dedução utilizado para o determinar.

A Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, inclui nos artigos 173.º a 175.º as disposições relativas à determinação do pro rata de dedução de IVA, pelos sujeitos passivos mistos, que efectuam tanto operações que conferem direito a dedução, como operações que não conferem esse direito.

Nos termos do n.º 1 daquele artigo 173.º, *«no que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações»* e *«o pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo»*.

No n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE, permite-se aos Estados-Membros

- a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses sectores;
- b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses sectores;
- c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;
- d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo do n.º 1, relativamente a todos os bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

- e) Estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respectivo montante for insignificante.

O acórdão do TJUE de 30-04-2020, processo C-661/18 CTT, enunciou as directrizes essenciais sobre a escolha do método de cálculo do pro rata de dedução:

- o legislador português autorizou os sujeitos passivos mistos a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços, pelo que os sujeitos passivos têm a opção de efetuar as suas deduções de IVA de bens e de serviços de utilização mista através do método do pro rata ou com base no método da afectação (n.º 33);
- a aplicação do regime de dedução do IVA por afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços é uma opção facultativa de que os Estados-Membros dispõem na organização do seu regime de tributação. No entanto, embora os Estados-Membros gozem de margem de apreciação na escolha das medidas a adotar para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, estão obrigados a exercer a sua competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais, designadamente dos princípios da proporcionalidade, da neutralidade fiscal e da segurança jurídica (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, n.ºs 22 e 23, e de 17 de maio de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, n.º 41 e jurisprudência referida) (n.º 34);
- o método escolhido não tem necessariamente de ser o mais preciso possível, mas deve poder garantir um resultado mais preciso do que aquele que decorreria da aplicação da chave de repartição baseada no volume de negócios (n.º 35);
- o princípio da neutralidade fiscal não pode ser interpretado no sentido de que, em cada situação, deve ser procurado o método de dedução mais preciso, a ponto de exigir que se ponha sistematicamente em causa o método de dedução aplicado inicialmente, mesmo após a fixação do pro rata definitivo (n.º 38);
- a Diretiva IVA não impõe ao sujeito passivo que pode escolher entre duas operações a obrigação de aplicar a que implica o pagamento do montante de IVA mais elevado.

- Pelo contrário, o sujeito passivo tem o direito de escolher a estrutura da sua atividade de forma a limitar a sua dívida fiscal (n.º 40);
- o princípio da segurança jurídica exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Tributária, não possa ser indefinidamente posta em causa, não se afigurando razoável exigir às autoridades fiscais que aceitem, em qualquer circunstância, que um sujeito passivo possa modificar unilateralmente o método de dedução utilizado para a determinação dos montantes de IVA a deduzir (n.º 41);
 - o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Directiva n.º 2006/112/CE, não se opõe a que um Estado-Membro que, ao abrigo dessa disposição, autoriza os sujeitos passivos a efetuar a dedução do IVA com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução proíba esses sujeitos passivos de alterar o método de dedução do IVA após a fixação do pro rata definitivo;
 - o artigo 184.º da Directiva IVA prevê que a dedução inicialmente efetuada deve ser regularizada quando for inferior ou superior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

No entanto, a nível do Direito Nacional, não existe uma proibição generalizada de alterar o pro rata definitivo, designadamente através de regularização, tanto baseada em erro de facto (artigo 23.º, n.º 6, do CIVA), como em «*erro de enquadramento ou de direito*» (artigo 98.º, n.º 2, do CIVA), como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, designadamente nos seguintes acórdãos:

- de 28-06-2017, processo n.º 01427/14;
- de 03-06-2020, processo n.º 0498/15.2 BEMDL;
- de 17-06-2020, processo n.º 0443/13.0BEPRT;
- de 07-04-2021, processo n.º 0796/15.5BEVIS;
- de 12-05-2021, processo n.º 01023/15.0BELRS;
- de 07-04-2022, processo 0379/16.2BEVIS.

Como erro de direito o Supremo Tribunal Administrativo tem considerado as situações em que foi indevidamente utilizado em método de dedução como pode ver-se pelo citado acórdão de 12-05-2021, processo n.º 01023/15.0BELRS em que se conclui que *«uma correcção motivada pela indevida utilização de um método legal de dedução, quando um outro método legal deveria ser aplicável, configura um forçoso erro de Direito (situação patológica), sendo tempestivo o pedido de correcção/revisão da auto-liquidação se efetuado no prazo de quatro anos»*.

A situação fáctica subjacente a este aresto é substancialmente idêntica à dos autos, pois nele se partiu do pressuposto de que *«na sequência de uma revisão interna de procedimentos, o Autor identificou, todavia, duas situações em que havia uma ligação direta e imediata entre os encargos suportados e os serviços prestados e em que não era devida a aplicação do método do pro rata de dedução (conforme invocado pelo Impugnante e não contrariado pela AT).»*

No caso em apreço, o erro que consubstancia a utilização do método do pro rata, numa situação em que era viável a utilização do método da afectação real, que é afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, é corroborado pela própria interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira fez do regime de determinação do direito à dedução por instituições de crédito, veiculado pelo Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009, aplicado pela Requerente.

Na verdade, como aí se refere, *«face à actual redacção do artigo 23.º, a afectação real é o método que, tendo por base critérios objectivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista»* (n.º 7) e apenas *«sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico»* (n.º 9).

Por isso, sendo o uso de um coeficiente de imputação específico subsidiário da aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, a utilização daquele método, quando é viável o uso do segundo, constitui um erro de direito, na própria perspectiva adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira naquele Ofício-Circulado.

Por outro lado, tendo a reclamação graciosa sido apresentada dentro do prazo legal de 2 anos previsto para impugnação graciosa de autoliquidações (artigo 131.º, n.º 1, do CPPT), é manifesto que não se podem colocar à pretensão da Requerente obstáculos decorrentes de considerações de segurança jurídica, pois aquele prazo define precisamente o ponto de

equilíbrio entre os interesses conflitantes do contribuinte e da segurança jurídica, nos casos de erros de actos de autoliquidação não imputáveis à Administração Tributária.

Assim, aplicando esta jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, é de concluir que o entendimento adotado pela Autoridade Tributária e Aduaneira na decisão da reclamação graciosa enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, por errada interpretação dos artigos 23.º, n.º 6, e 98.º, n.º 2, do CIVA.

Este erro justifica a anulação da decisão da reclamação graciosa e da autoliquidação que esta manteve, na parte em que foi efectuada não tendo como pressuposto a aplicação do método da afectação real à actividade de gestão da carteira própria de títulos da Requerente.

4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso da quantia paga em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde a data da entrega da declaração relativa ao período 2021/12.

Como resulta do exposto, ocorre uma ilegalidade da autoliquidação, na parte em que ela assentou na dedução de IVA com base na aplicação do coeficiente de imputação específico em vez da utilização do método da afectação real quanto ao valor a actividade de gestão da carteira própria de títulos da Requerente, do que resultou o pagamento em excesso da quantia de € 108.774,26 (valor não contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira).

No que concerne a juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT], que estabelece que *«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito*

passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei».

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, na sequência da ilegalidade parcial da autoliquidação quanto à dedução relativa à actividade de gestão da carteira para de títulos da Requerente, que Requerente tem direito ao reembolso da quantia paga em excesso, o que é consequência da anulação, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

A ilegalidade da decisão da reclamação graciosa é imputável à Administração Tributária, que a indeferiu por sua iniciativa.

No entanto, o erro que afecta a autoliquidação é imputável à Requerente, pois foi esta que entendeu que não seria possível aplicar o método da afectação real para determinação da de dedução de IVA relativa à actividade de gestão da carteira própria de títulos.

Por isso, quanto aos actos de autoliquidação, não ocorreu erro imputável aos serviços.

Consequentemente, a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios contados desde a data da entrega da declaração relativa ao período 2021/12.

No entanto, o mesmo não sucede com a decisão da reclamação graciosa, pois deveria ter sido deferida a pretensão da Requerente e este erro é imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Esta situação de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a

omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reperia deve ser equiparada à acção. (¹)

Neste sentido tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 28-10-2009, proferido no processo n.º 601/09;
- de 18-11-2020, proferido no processo n.º 2342/12.3BELRS;
- de 28-04-2021, proferido no processo n.º 16/10.9BELRS 0884/17;
- de 09-12-2021, proferido no processo n.º 1098/16.5BELRS;
- do Pleno de 29-06-2022, proferido no processo n.º 93/21.7BALS B;
- de 13-07-2022, proferido no processo n.º 1693/09.9BELRS.

No caso em apreço, a reclamação graciosa foi indeferida em 15-05-2023, dentro do prazo legal previsto no n.º 1 do artigo 57.º da LGT, pelo que a partir desta data, começam a contar-se juros indemnizatórios.

Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, calculados com base na quantia de € 108.774,26 e contados desde 15-05-2023 até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

(¹) ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 10.ª edição, página 528:
«A *omissão*, como pura atitude negativa, não pode gerar *física* ou *materialmente* o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a *omissão* é *causa* do dano, sempre que haja o *dever jurídico especial de praticar um acto que*, seguramente ou muito provavelmente, teria *impedido a consumação* desse dano».

- anular parcialmente a autoliquidação de IVA relativa ao período 2021/12, na parte em que tem como pressuposto a dedução relativa à actividade de gestão da carteira para de títulos da Requerente;
- anular a decisão da reclamação graciosa;
- julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente quantia de € 108.774,26;
- julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º -A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **108.774,26**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, 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 Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 28-11-2023

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(relator)

(Francisco Nicolau Domingos)

(Clotilde Celorico Palma)