

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 733/2024-T

Tema: IVA - Sujeito passivo misto; Aplicação do artigo 98º-2, do CIVA; Ónus da prova.

SUMÁRIO:

I. A alteração do método de dedução, ou do quantum da dedução sem alteração de método, nos casos dos denominados “sujeitos passivos de IVA mistos” pode sempre ser efectuada ao abrigo do disposto no artigo 98º-2, do CIVA e, conseqüentemente, no prazo de 4 anos.

II. As regularizações previstas no art.º 78.º, n.º 6 do CIVA, circunscrevem-se apenas aos casos de “lapso calami”, equiparado a erros de escrita, ou de mero cálculo.

III. O ónus da prova para poder concretizar a dedução do IVA por “auto-liquidação” é do sujeito passivo, nos termos do art.º 74.º da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Victor Calvete (árbitro presidente), Sílvia Oliveira e António Pragal Colaço (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 13 de Agosto de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., (doravante abreviadamente designado por “Requerente), com o número de identificação fiscal ... e sede na ..., n.º ..., Porto, apresentou, em 5 de Junho de 2024, nos termos

1.

da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da

Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (“Portaria de Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa”) pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou “AT”).

2. O Requerente pede decisão arbitral com vista à anulação por (i)legalidade da decisão de (in)deferimento que recaiu sobre o Pedido de Revisão Oficiosa, interposto pelo Requerente, com vista à contestação do acto tributário de (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), referente ao ano de 2019, materializado na declaração periódica de imposto com referência ao mês de dezembro de 2019, no montante global de € 106.445,73, e a consequente declaração de (i)legalidade daquele acto de (auto)liquidação de IVA.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 7 de Junho de 2024 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Colectivo, o Professor Victor Calvete (árbitro presidente), Sílvia Oliveira e António Pragal Colaço (árbitros vogais), que aceitaram a nomeação.

5. Em 25 de Julho de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 13 de Agosto de 2024.

7. A Requerida deduziu Resposta introduzida no sistema electrónico da CAAD no dia 30 de Setembro de 2024, tendo protestado juntar o processo administrativo. Como não o anexou até ao final do ano de 2024, por despacho arbitral de 13 de Janeiro de 2025, foi notificada para o efeito, o que veio a fazer somente em 3 de Fevereiro de 2025.

8. Por despacho de 6 de Fevereiro de 2025, fundamentado na falta de remessa atempada, por parte da Requerida do PA, foi determinada a prorrogação do prazo para decisão por mais dois meses, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, determinando-se que a decisão arbitral seria proferida até o termo daquele prazo (ou seja, 13 de Abril de 2025). Nesse mesmo despacho foi decidido que, uma vez que não foi requerida a audição de testemunhas nem foram suscitadas excepções, dispensava-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT).

II. DO PEDIDO DO REQUERENTE

O Requerente solicita a anulação por (i)legalidade da decisão de (in)deferimento que recaiu sobre o Pedido de Revisão Oficiosa, interposto pelo Requerente, com vista à contestação do acto tributário de (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), referente ao ano de 2019, materializado na declaração periódica de imposto com referência ao mês de dezembro de 2019, no montante global de € 106.445,73, e a consequente declaração de (i)legalidade daquele acto de (auto)liquidação de IVA, em virtude de o mesmo se encontrar viciado de ilegalidade, por erro relativamente aos pressupostos de facto e de direito que regem a situação tributária do Requerente.

Segundo alega o Requerente, o acto tributário de (auto)liquidação de IVA referente ao mês de Dezembro de 2019, por motivo de erro relativamente ao regime jurídico do direito à dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista adquiridos pelo Requerente, determinou que este tenha procedido à entrega, em excesso, do montante de imposto de € 106.445,73.

Assim, o Requerente pede a restituição do montante do imposto de IVA que pagou alegadamente em excesso, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

III. DA RESPOSTA DA REQUERIDA AT

Em resposta, a Requerida AT veio deduzir impugnação concluindo pela legalidade de todos os actos impugnados devendo em consequência os mesmos serem mantidos na ordem jurídica, por entender que os mesmos consubstanciam uma correcta aplicação do direito aos factos.

IV. DO SANEAMENTO

O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, nº 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.

Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.

O processo não enferma de nulidades.

V. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Requerente é uma instituição de crédito, cujo objecto social consiste na realização das operações descritas no n.º 1 do artigo 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro) e do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 186/2002, de 21 de Agosto.

2. No âmbito da sua actividade, o Requerente realiza operações financeiras enquadráveis na norma de isenção constante da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, que não conferem o direito à dedução deste imposto, como sejam o caso das operações de financiamento/concessão de crédito, das operações relativas a pagamentos e, em geral, das transacções relativas à negociação e venda de títulos.

3. O Requerente realiza também operações financeiras como operações de locação financeira mobiliária, locação de cofres, custódia de títulos, entre outras, que, por não se enquadrarem na norma de isenção prevista na supra referida alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, conferem o direito à dedução deste imposto nos termos gerais [cf. a alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA].

4. O Requerente suporta gastos que são exclusivamente afectos a operações sujeitas a IVA e deste não isentas (conferindo, por conseguinte, o direito à dedução do IVA incorrido), como suporta gastos que são exclusivamente afectos a operações isentas (que não conferem o direito à dedução) e suporta ainda gastos que são afectos, simultaneamente, a ambas as tipologias de operações (recursos de utilização mista).

5. O Requerente no que concerne aos gastos suportados exclusivamente em operações que conferem o direito à dedução, utilizou o método da imputação directa para a dedução do imposto incorrido (cf. Artigo 20.º do Código do IVA), aos gastos suportados com recursos afectos exclusivamente às actividades que não conferem o direito à dedução, não deduziu

5.

qualquer montante de IVA e por sua vez, no que respeita aos gastos suportados com recursos de utilização mista, sempre que o Requerente identificou uma conexão direta mas não 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 afetação real.

6. O Requerente 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), tem adotado, em observância do preceituado no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista – tendo apurado um coeficiente de 8%.

7. O Requerente também desenvolve a atividade de custódia de títulos, que consiste num processo de abertura e manutenção de contas para guarda de activos, tendo em vista permitir que esses activos (títulos) sejam transaccionados por investidores, sendo devidamente guardados e registados por si, enquanto entidade custodiante.

8. O Requerente utiliza um terminal de operações especialmente desenhado para este tipo de actividade, o qual pertence à Bloomberg, recebendo deste a informação necessária para proceder ao registo dos títulos que custodia e das respetivas operações mobiliárias.

9. Para além do referido terminal, a actividade de custódia de títulos implica a contratação de serviços a operadores específicos (não só a Bloomberg, mas também a Interbolsa), serviços esses que estão directamente relacionados com a guarda e transacção de títulos mobiliários.

10. O Requerente, na sequência de uma revisão interna de procedimentos, procedeu à determinação de um critério de afetação real aplicável à dedução do IVA especificamente incorrido pela área da custódia de títulos.

11. Para o apuramento do critério em apreço, o Requerente considerou (i) o número de operações em que é cobrada uma comissão com liquidação de imposto (comissões tributadas em IVA) face (ii) ao número de operações totais realizadas com referência à custódia de títulos (abrangendo quer as operações em que é debitada uma comissão isenta de IVA, quer aquelas em que é debitada uma comissão com liquidação de IVA), tendo daí resultado um critério (de afetação real) de 96,38%.

12. O Requerente aplicou em 2019, o método de dedução do coeficiente de imputação específico, identificado em 6) supra, pelo que deduziu, na declaração de IVA de dezembro de 2019, o montante de IVA de € 9.635,30, a título de operações efectuadas na área de custódia de títulos, mas aplicando a taxa de dedução de 96,38%, o valor de IVA a deduzir seria no montante de € 116.081,03.

13. Em 30-01-2009, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30.108, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:¹

“(…). 7. 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.

8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do prorata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”, os sujeitos passivos que no âmbito de actividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23º do CIVA, a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de

¹ Vide

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Ofic_Circ_30108.pdf.

utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades.

9. Na aplicação do método da afectação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23º do CIVA. (...)”.

14. Para o cálculo do valor de imputação de 96,38% mencionado nos números 11) e 12), supra, o Requerente utilizou no numerador (i) o número de operações em que é cobrada uma comissão com liquidação de imposto (comissões tributadas em IVA) e no denominador (ii) ao número de operações totais realizadas com referência à custódia de títulos (abrangendo quer as operações em que é debitada uma comissão isenta de IVA, quer aquelas em que é debitada uma comissão com liquidação de IVA), calculando as percentagens de uma e de outras.

15. O Requerente deduziu em 28/12/2023 pedido de Revisão Oficiosa, ao abrigo do disposto no art.º 78.º, n.º 1 da LGT.

16. O Pedido de Revisão Oficiosa veio a ser objecto de decisão de indeferimento (notificada através do Ofício nº ...-DJT/2024, de 23-02-2024, da UGC – Unidade de Grandes Contribuintes - 6122), tendo a Requerida fundamentado a sua posição, em resumo e com relevância para os autos, nos seguintes termos:

“88. O A... tomou a sua decisão de efetuar a autoliquidação nos precisos termos em que o fez, no uso da sua liberdade de gestão e autonomia de vontade. Pelo que, o direito à regularização da dedução inicial não pode ser efetuado no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o qual consagra um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução, uma vez que, o direito que a norma pretende salvaguardar já foi exercido pela Requerente.

89. Ora, determina o n.º 2 do artigo 98.º do. CIVA, invocado pela Requerente, 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".

90. Conforme refere João Canelhas Duro², "(...) 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." (...).

91. Este entendimento quanto ao âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 98.º CIVA, encontra-se vertido não só no Ofício- Circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, emitido pela Direção de Serviços do IVA, em concreto, do seu ponto 8., como decorre da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0966/10, de 18 de maio de 2011.

92. O direito à regularização, tai como o direito a dedução, não é absoluto encontrando-se sujeito a determinados requisitos.

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

² João Canelhas Duro, "Dedução de IVA, Regularizações e Revisão da Autoliquidação", em *Cadernos IVA 2015*, p.327 e ss.

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

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

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

97. A dedução configura-se como um direito e não um dever. Este é indubitavelmente o entendimento que decorre da lei (artigo 19.º e ss do CIVA e 167.º e ss da Diretiva IVA) e que tem sido desenvolvido pela jurisprudência, nacional e comunitária³, e bem assim, pela doutrina.⁴

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

99. Conforme decorre do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 10.11.2010, proferido no âmbito do processo n.º 0436/10: "Com efeito, não pode, por um lado, esquecer-

³ "Veja-se nesse sentido, o Acórdão do STA, de 09.02.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0860/04; Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 20.12.2012, proferido no âmbito do processo n.º 04855/11, Acórdão do CAAD, de 15.11.2016, proferido no âmbito do processo n. 5143/2016-T; e bem assim, Acórdão do TJUE, de 08.05.2008, caso Ecotrade Spa, processo apensos n.s 95/07 e 96/07, de 12.07.2012, caso EMS- Bulgária Transport OOD, processo n.º C-284/11".

⁴ "A título de exemplo: Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF, n.º 1, Almedina, 2005, p. 157 e ss".

se o carácter formalista do IVA, que pode levar a que este seja devido, mesmo no caso de inexistirem as próprias transacções - facturas falsas - (cfr art. 19 n.º 3 do CIVA), ou no caso de não serem cumpridas determinadas formalidades legais nem pode, por outro lado, esquecer-se que o direito à dedução pode não ser exercido pelo contribuinte, não podendo, contudo, sê-lo pela AT (havendo lugar à dedução do imposto, esse direito só pode ser exercido pelo contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica de imposto e não pela AT, pois que esta, podendo efectuar liquidações oficiosas quando se verificarem os respectivos requisitos legais, não pode exercer direitos que lhe não cabem, o que sucederia se procedesse à dedução oficiosa do imposto), sendo certo que tal direito está igualmente sujeito a determinadas formalidades, mesmo temporais, que tem que ser acatadas pelo contribuinte (...)”.

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

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

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

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

104. Desta forma, nestes casos, não é legítimo ao sujeito passivo vir invocar a ocorrência de um erro quando a declaração periódica apresentada materializa uma opção por deduzir o IVA nos termos em que o fez, a qual é legítima.

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

106. 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.

107. Nessa medida, 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.

108. Pelo que, ainda que se considerasse que o mencionado artigo era aplicável, 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.

109. 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.⁵

110. Quanto a este ponto, mais uma vez se traz à colação uma das decisões do CAAD acima citadas, em concreto, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 611/2022-T, onde a aqui Requerente era parte, no qual ficou consignado que: «Da leitura e interpretação do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, na mesma existe a expressão "Sem prejuízo de disposições especiais" que vem reforçar a ideia de que o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA é uma norma especial ("disposição especial")».

O n.º 2 do artigo 98º do CIVA aplicar-se-á naquelas situações em que não houve registo/contabilização da fatura ao abrigo do artigo 45.º do CIVA e aí sim, devido ao princípio da neutralidade fiscal, não se coartar o sujeito passivo a exercer o direito à dedução.

Por outro lado, no artigo 78.º do CIVA nos números relevantes para o caso controvertido, os n.º 2 e n.º 6, tem subjacente a ideia de que tenha havido um registo/contabilização próprio e a base tributável ou imposto previamente registado/contabilizado vai sofrer alterações subsequentes devido aos fatores elencados nos n.ºs 2 e 6 do artigo 78.º do CIVA.

Adicionalmente, aplicar-se o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA ao caso concreto, levanta-se a dúvida se não será posta em causa a certeza jurídica que deve nortear a relação jurídico-tributária, estando nós num ramo de Direito Publico. Repare-se neste caso: no ano 1, calculou-se o pro rata provisório e o definitivo ao abrigo do n.º 6 do artigo 23.3 do CIVA e, portanto, a situação

⁵ "Vide nesse sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 966/10, de 2011.05.18".

jurídica consolidou-se. No ano 4, o sujeito passivo vem discutir a base de cálculo do direito à dedução parcial, i.e., numa situação de pro rata, deduziu no ano 1 em termos definitivos 10%, mas, no ano 4 voltou a analisar a situação do ano 1 e chega à conclusão que afinal, o pro rata definitivo no ano 1 deveria ter sido 15%, logo haverá imposto a reembolsar referente ao ano 1. Então se é assim, os anos 2 e 3, tem os pro ratas "errados/inexatos", havendo lugar a regularizações de imposto para mais e menos. Onde é que está a segurança jurídica e previsibilidade?

Além disso, se o próprio TJUE, conforme é salientado no Acórdão do 804/2021 e neste, admite que a legislação que temos no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA (artigo 173.º DIVA), não põe em causa, os princípios da neutralidade, efetividade e proporcionalidade.

O sujeito passivo teve 12 meses (n.º 6 do artigo 23.º do CIVA) para confirmar a exatidão dos cálculos baseado em documentação fidedigna (por ex: faturas) e na substância das operações tituladas presumivelmente pelas faturas e daí o IVA basear-se no método subtrativo indireto (conhecido como "método das faturas"). Estamos a falar de situações em que o pro rata de dedução do imposto não é 100% e por isso requer-se especiais cuidados quanto dedução do imposto.»

111. Por fim, a título cautelar, no que concerne ao valor do pedido, cumpre realçar que a Requerente 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 3, que se consubstancia num quadro com os supostos cálculos, que não se afigura que terá relevância probatória para os referidos efeitos, nomeadamente, que o critério de imputação referido era aquele que melhor se coadunava com a sua realidade operacional, não se mostrando assim, cumprido o ónus de prova que sobre si impendia por força do disposto no artigo 74.º da LGT, pelo que tem-se por impugnado o mencionado valor.

112. Face ao exposto, conclui-se que a Revisão Oficiosa não se apresenta como idónea a fazer valer a pretensão da Requerente, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos legalmente previstos para o efeito.

17. O Requerente deduziu o presente pedido de pronúncia arbitral pedindo a anulação por (i)legalidade da decisão de (in)deferimento que recaiu sobre o Pedido de Revisão Oficiosa, interposto pelo Requerente, com vista à contestação do acto tributário de (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), referente ao ano 2019, materializado na declaração periódica de imposto com referência ao mês de dezembro de 2019, no montante global de € 106.445,73 [diferença entre o montante da regularização inicial (€ 9.635,30) e o montante da regularização que pretende efectuar (€ 116.081,03)], e a consequente declaração de (i)legalidade daquele acto de (auto)liquidação de IVA.

B. Factos não provados

Não se provou que as operações mencionadas no quadro apresentado pelo Requerente e abaixo reproduzido tivessem ocorrido, fossem as únicas relevantes (a listagem tipológica aparenta ir até 69 – pelo menos – mas são apenas consideradas 5), ou que, sequer, os números constantes das suas 7 colunas fossem coerentes: as somas do “*Total operações*” da coluna 7 (“*liquidação IVA*”) são, afinal, a soma das colunas 3, 4 e 5, e as do “*Total operações*” da coluna 6 (“*isenção de IVA*”) são as das colunas 2 e 7 – o que é contraditório com essa epígrafe.

Seja como for não passa de um mero quadro sem comprovativos do conteúdo.

Tipologia de Comissão	Operações realizadas					
	Isenção de IVA	Liquidação de IVA			Total operações - isenção de IVA	Total operações - liquidação IVA
		18%	22%	23%		
[F01] Pagamento de Juros	2 327	36	11	56 865	59 239	56 912
[F02] Amortizações	468	3	1	5 931	6 403	5 935
[F08] Comissão de Custódia	2 214	47	41	82 485	84 787	82 573
[F21] Pagamento de Dividendos	1 565	6	7	29 667	31 245	29 680
[F69] Pagamento de Dividendos em Espécie	6	0	0	78	84	78
Total					181 758	175 178
Critério dedução						96,38%

C. Fundamentação da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1, e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificamente e no acervo probatório carreado para os autos, no PA junto aos autos pela Requerida, os quais foram objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

VI. DO DIREITO

A questão a dirimir nos presentes autos é a seguinte:

a. Decidir da possibilidade (ou não) de regularização de IVA decorrente da alteração do “método de dedução” (ou quantum), com referência às operações que o Requerente desenvolve na área de custódia de títulos (recursos de utilização mista), onde havia sido apurado à data da regularização efetuada (Dezembro/2019) um coeficiente de imputação específico de 8% mas que, na sequência de uma revisão interna de procedimentos, o Requerente determinou um critério de afectação real aplicável à dedução do IVA especificamente incorrido pela área da custódia de títulos, de 96,38%, pretendendo assim uma regularização no montante global de € 106.445,73 [diferença entre o montante da regularização inicial (€ 9.635,30) e o montante da regularização que pretende efectuar (€ 116.081,03)], com referência a Dezembro de 2019.

Vejamos:

A Requerida fundamenta a não admissibilidade da regularização destes valores de IVA essencialmente nos factos de:

a) O Requerente tomou a sua decisão de efectuar a autoliquidação no uso da sua liberdade de gestão e autonomia de vontade, pelo que, o direito à regularização da dedução inicial não pode ser efectuado no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o qual consagra um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução, uma vez que, o direito que a norma pretende salvaguardar já foi exercido pela Requerente, pois este inciso é 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 factura, permitindo-se que venha a ser efectuado o registo e se proceda à dedução no prazo de quatro anos.

Este entendimento quanto ao âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 98.º CIVA, encontra-se vertido não só no Ofício-Circulado n.º 30082/2005, de 17 de Novembro, emitido pela Direção de Serviços do IVA (em concreto, do seu ponto 8.), como também decorre da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0966/10, de 18 de Maio de 2011.

O art.º 98.º do CIVA não tem o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento para efetuar a dedução, dentro desse período, mas sim de fixar um limite máximo a partir do qual o direito à dedução já não pode ser exercido, acautelando situações excepcionais que poderiam impedir a dedução do imposto nos termos dos artigos 20.º e 23.º do CIVA.

A dedução configura-se como um direito e não um dever. Este é indubitavelmente o entendimento que decorre da lei (artigo 19.º e ss do CIVA e 167.º e ss da Diretiva IVA) e que tem sido desenvolvido pela jurisprudência, nacional e comunitária, e bem assim, pela doutrina.

b) 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.

Por outro lado, no artigo 78.º do CIVA nos números relevantes para o caso controvertido, os n.º 2 e n.º 6, tem subjacente a ideia de que tenha havido um registo/contabilização próprio e a base tributável ou imposto previamente registado/contabilizado vai sofrer alterações subsequentes devido aos fatores elencados nos n.ºs 2 e 6 do artigo 78.º do CIVA. A alteração retroactiva do método de dedução aplicado, não é subsumível na norma indicada, que prevê um prazo de caducidade, uma vez que já foi exercido o direito a deduzir o imposto contido nas facturas registadas relativamente a cada bem ou serviço, pelo que o direito que a norma pretende acautelar foi praticado pelo Requerente, pois caso contrário seria posto em causa o princípio da segurança jurídica.

c) Por fim, a título cautelar, no que concerne ao valor do pedido, cumpre realçar que o Requerente limita-se a invocar que a utilização do critério de imputação específico para a determinação do IVA dedutível no âmbito da actividade de gestão da carteira própria de títulos não se mostra adequado por, objectivamente, não permitir demonstrar a real utilização dos recursos de utilização mista, sem que comprove o alegado, limitando-se a juntar o documento 3, que se consubstancia num quadro com os supostos cálculos, que não se afigura que terá relevância probatória para os referidos efeitos, nomeadamente, que o critério de imputação referido era aquele que melhor se coadunava com a sua realidade operacional, não se mostrando assim, cumprido o ónus de prova que sobre si impendia por força do disposto no artigo 74.º da LGT, pelo que tem-se por impugnado o mencionado valor.

Numa primeira análise teríamos o seguinte enquadramento legal:

O artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece o seguinte:

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.

O artigo 175.º do mesmo diploma estabelece o seguinte:

Artigo 175.º

- 1. O pro rata de dedução é determinado anualmente, fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior.*
- 2. O pro rata aplicável provisoriamente a determinado ano é calculado com base nas operações do ano anterior. Na falta de tal referência, ou quando esta não seja significativa, o pro rata é estimado provisoriamente, sob controlo da administração, pelo sujeito passivo, de acordo com as suas previsões.*

Todavia, os Estados-Membros podem continuar a aplicar a sua regulamentação em vigor em 1 de Janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respectiva adesão.

- 3. A fixação do pro rata definitivo, que é determinado para cada ano durante o ano seguinte, implica a regularização das deduções operadas com base no pro rata aplicado provisoriamente.*

Os artigos 184.º a 186.º da Directiva n.º 2006/112/CE estabelecem o seguinte:

Artigo 184.º

A dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

Artigo 185.º

- 1. A regularização é efectuada 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.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efectuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afectações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º.

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.

Artigo 186.º

Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º.

Os artigos 22.º, 23.º e 98.º do Código do IVA (CIVA) estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 22.º

Momento e modalidades do exercício do direito à dedução

1 - O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

2 - Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação. (Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)

3 - Se a recepção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, pode a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar.

(...).

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

(...).

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

(...).

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 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.

Artigo 78.º

Regularizações

(...).

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

(...).

Artigo 98.º

Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução

(...).

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

Este é o quadro legal que seria aplicável. Por outro lado, existem variadas abordagens jurisprudenciais sobre esta matéria, sendo certo que raramente existem dois casos idênticos. No entanto, tentaremos retirar o que nos parecem as ideias centrais que estarão nas mesmas vertidas.

“Sujeitos passivos mistos, para efeitos de I.V.A., podem definir-se como contribuintes que realizam transmissões ou prestações de serviços que conferem direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos dos artºs. 19 a 25, do C.I.V.A., por serem normalmente tributáveis e, em simultâneo, exercem operações que não conferem aquele direito porque se encontram isentas ao abrigo das alíneas do artº.9, do mesmo diploma, assim sendo titulares do direito à dedução de imposto somente de forma parcial.” Cfr. Sumário Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Joaquim Condesso, 6/3/2012, processo: 01103/06.

Mais se lê:

“4. Não obstante o método da percentagem de dedução (“pro-rata”) ser o regime regra (ou supletivo) com vista ao cálculo da parte dedutível do imposto no que diz respeito aos chamados sujeitos passivos parciais ou mistos, podia o próprio contribuinte, de harmonia com o artº.23, nº.2, do C.I.V.A., efectuar a dedução segundo o método de afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, desde que previamente comunicasse tal facto à D.G.I., prevendo a lei, ainda, a faculdade de a A. Fiscal tornar obrigatório o uso deste método alternativo no caso previsto no artº.23, nº.3, do C.I.V.A.”

Duas situações aqui a realçar: A comunicação obrigatória à A. Fiscal foi revogada pelo Decreto Lei 323/98, de 30 de Outubro e, mesmo no período da sua vigência, a jurisprudência entendia que a omissão da mesma não constituía fundamento para, sem mais, impor a utilização do pro rata para a dedução do imposto, sendo possível conciliar o método do pro rata com o método de afectação real, para determinados bens e serviços.

É o que também se lê no ponto 6 do sumário do Acórdão que vem sendo mencionado, “6. *Acaso o sujeito passivo que opte pela aplicação do método de afectação real tiver várias despesas comuns e afectas a diversas actividades que conferem direito à dedução do imposto e, ao mesmo tempo, a actividades isentas, o imposto suportado relativamente a estas despesas deve ser deduzido de acordo com a aplicação de uma percentagem calculada em função do respectivo destino, ou seja, nestes casos é possível a coexistência da aplicação do método da afectação real com o método do “pro-rata”.*”

Por isso a confluência do regime da afectação real, com o pro-rata, significa que numa actividade que suporte despesas comuns, a actividades isentas e não isentas, pode-se calcular o IVA dedutível com base neste último método.

Mas que temos no caso concreto?

No presente processo, estamos perante a possibilidade de se alterar retroactivamente a percentagem do método de imputação directo que se adoptava para deduzir o IVA em actividades com regime misto.

Na verdade, conforme número 6 da matéria de facto dada como provada, “*O Requerente para determinar a medida (quantum) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afetos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de utilização mista), tem adotado, em observância do preceituado no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do*

IVA, o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista – tendo apurado um coeficiente de 8%.”

Só que, conforme número 10, 11 e 12 da matéria de facto dada como provada, o Requerente procedeu à alteração da percentagem de imputação à área da custódia de títulos.

Considerando, (i) o número de operações em que é alegadamente cobrada uma comissão com liquidação de imposto (comissões tributadas em IVA) face (ii) ao alegado número de operações totais realizadas com referência à custódia de títulos (abrangendo quer as operações em que é debitada uma comissão isenta de IVA, quer aquelas em que é debitada uma comissão com liquidação de IVA), resultou uma percentagem de 96,38%, que o Requerente designa de afectação real/imputação específico.

Por isso conclui, conforme número 12 da matéria de facto dada como provada que “...em 2019, o método de dedução do coeficiente de imputação específico, identificado em 6) supra, pelo que deduziu, na declaração de IVA de dezembro de 2019, o montante de IVA de € 9.635,30, a título de operações efetuadas na área de custódia de títulos, mas aplicando a taxa de dedução de 96,38%, o valor de IVA a deduzir seria no montante de € 116.081,03.”

Não estamos verdadeiramente perante a alteração do método que o Requerente utilizava (imputação específica e afectação real confundem-se), mas sim a percentagem de dedução do IVA a montante nos gastos comuns da área de custódia de títulos, se bem que em algumas decisões jurisprudenciais se confundam as duas.

A alteração do método tem sido abordada jurisprudencialmente pela perspectiva da qualificação da retroactividade de correcção do método adoptado para determinadas situações de bens ou serviços, ser qualificado como um erro de direito, ou um erro de facto.

Esta distinção tinha a sua relevância no facto do art.º 78.º, n.º 6, do CIVA mencionar erro material, que só pode ser regularizado no prazo de 2 anos, e o art.º 98.º, n.º 2, do CIVA mencionar que sendo erro de direito permite a regularização num prazo de 4 anos.

A questão também foi abordada no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Jorge Cortês, Processo 984/14.1BELLE, 08-07-2021, que sumariou:

“Sumário: É erro de direito, passível de possibilitar a correcção da dedução, através do prazo mais longo de quatro anos, o erro na dedução do imposto que consiste em não fazer qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis,⁶ bem como no apuramento errado da percentagem de dedução, com base em certo entendimento da Administração Tributária sobre o modo de aplicação dos métodos de dedução.”

Um outro Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, (Jorge Cortês, mas com adjuntos diferentes, Processo: 263/16.0BELLE, de 28-09-2017), em que estava em causa o facto de o Município ser uma pessoa colectiva de direito público e que a atividade desenvolvida compreender, por conseguinte, operações que não conferem o direito à dedução do IVA, por serem realizadas no âmbito de poderes de autoridade ou por se enquadrarem no disposto no artº 9º do CIVA e que, por consequência, não beneficiam do disposto no nº 1 do artº 20º do mesmo Diploma.

O Tribunal considerou que *“Está em causa o modo de exercício do direito à dedução do IVA suportado por parte de uma autarquia local, a qual constitui um sujeito passivo misto, na parte relativa à correcção da declaração de autoliquidação, oportunamente apresentada pelo contribuinte, no que respeita ao IVA suportado na aquisição de recursos de utilização mista, por referência aos exercícios de 2008 e 2009.”*

“A questão da correcta qualificação do erro em que incorreu o contribuinte não é despicienda para a aferição do prazo legal de exercício do direito à rectificação da autoliquidação.”

⁶ Em rigor literal de leitura do art.º 23.º do CIVA só isto seria afectação real!

E diz expressamente *“As correcções em causa correspondem a rectificações do método de cálculo do pro rata e alterações na aplicação concomitante do pro rata com o método de afectação real. Por isso, as mesmas têm subjacentes erros de direito e não meros erros materiais. Ou seja, estão em causa erros no cômputo do método da percentagem aplicada pelo contribuinte na aferição do imposto dedutível, erros que se prendem com a discriminação de actividades, com a classificação das mesmas e a identificação da percentagem de dedução aplicável.”*

“Donde se impõe reiterar a doutrina fixada no Acórdão do STA, de 28.06.2017, P. 01427/17, segundo a qual, «[o] prazo aplicável para reclamar do IVA entregue, em excesso, numa situação enquadrável no denominado erro de direito é de quatro anos, nos termos previstos no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA».”

Veja-se que no mencionado Acórdão escreve-se *“Ou seja, estão em causa erros no cômputo do método da percentagem aplicada pelo contribuinte na aferição do imposto dedutível, erros que se prendem com a discriminação de actividades, com a classificação das mesmas e a identificação da percentagem de dedução aplicável.”* Computo do método da percentagem é um “quantum” e não um método.

Temos de confessar que esta substancialidade argumentativa não é para nós suficiente. Temos de encontrar algo mais.

Sobre o tema, escrevem Alexandra Martins-Pedro Moreira (“REGULARIZAÇÕES DE IVA” in CADERNOS IVA 2014, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, pags. 66-67):

“Com o n.º 6 do artigo 78º do Código do IVA, consideramos que o legislador pretendeu visar, única e exclusivamente, os lapsos calami na transposição dos elementos das facturas para a contabilidade e desta para as declarações periódicas de IVA.”

Não obstante, este tem sido um território de exercícios de interpretação extensiva por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, a qual aí tem subsumido os erros de direito na liquidação e dedução do imposto.

O erro de cálculo ou de escrita encontra-se, desde logo, perfeitamente delimitado na doutrina juscivilística.

De acordo com Pedro Pais de Vasconcelos:

“Sucedem com alguma frequência que o declarante faz constar algo de errado na sua declaração, não porque tenha sofrido de uma falsa percepção da realidade (erro-vício), nem porque se tenha enganado na expressão (erro-obstáculo), mas porque se enganou nas contas, porque errou uma operação de cálculo. O mesmo sucede também com frequência quando o declarante erra ao escrever. [...]O Código Civil, no artigo 249º, estabelece para o erro de cálculo ou de escrita um regime diferente da anulabilidade: o da correcção do erro”.

Este tem sido, também, o entendimento da jurisprudência maioritária (cfr. Entre outras, as decisões arbitrais do proc. 117/2013-T de 6.12.2013 e do proc. 649/2017-T de 28.05.2018 e os acórdãos do STA, de 28.06.2017, proferidos no proc. 01427/14., de 7.04.2021, no processo n.º 835/13, de 12.05.2021, proferido no processo n.º 1023/15, e o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 23.11.2022, proferido no processo 021/21.0BALS).

No nosso entendimento, a alteração do método de dedução nos casos de sujeitos passivos mistos, pode sempre ser efectuada ao abrigo do disposto no art.º 98.º, n.º 2, do CIVA, quer a Requerida defenda que é um erro material, ou um erro de Direito, bem como, erros materiais que não resultem, ou melhor, não se qualifiquem como “*lapsus calami*”, pois estes só podem ser corrigidos na “janela” prevista no art.º 78.º, n.º 6 do CIVA.

Aqui chegados, deveríamos por último verificar se a previsão do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, “*(...) as correcções ao cálculo da percentagem de dedução, assim como as correcções ao cálculo de dedução efectuada com base em critérios objectivos (método da afectação real) devem ser concretizadas no final do ano em causa e também devem ser reflectidas na declaração periódica referente ao último período do ano em causa*”, constitui uma disposição especial que afaste a aplicação do art.º 98.º, n.º 2 do CIVA, conforme aí previsto.

Mas há uma questão final, que caso a resposta a esta premissa fosse negativa, teria de ser apreciada, “qual seja”, o cumprimento do ónus da prova por parte do Requerente, conforme invocado pela Requerida, quanto ao direito de alterar a percentagem de 8%, com referência às operações que desenvolve na área de custódia de títulos, (recursos de utilização mista), para uma percentagem de 96,38%.

Regressando ao quadro da matéria de facto dada como não provada:

Tipologia de Comissão	Operações realizadas					
	Isenção de IVA	Liquidação de IVA			Total operações - isenção de IVA	Total operações - liquidação IVA
		18%	22%	23%		
[F01] Pagamento de Juros	2 327	36	11	56 865	59 239	56 912
[F02] Amortizações	468	3	1	5 931	6 403	5 935
[F08] Comissão de Custódia	2 214	47	41	82 485	84 787	82 573
[F21] Pagamento de Dividendos	1 565	6	7	29 667	31 245	29 680
[F69] Pagamento de Dividendos em Espécie	6	0	0	78	84	78
Total					181 758	175 178
Critério dedução						96,38%

O facto de tal matéria ter sido considerada como não provada seria só por si suficiente para se concluir pelo não cumprimento do ónus da prova por parte do Requerente. Mas não podemos ainda olvidar o seguinte:

Estamos na presença de serviços de comissão. O critério é o número das operações realizadas. O Requerente define 5 tipologias, a saber – Pagamento de juros, Amortizações, Comissão de Custódia, Pagamento de Dividendos e Pagamentos de Dividendos em Espécie.

Nas 5 tipologias (de um total que, a admitir uma sequência contínua, iriam até F69) identifica um total de 181.758 operações isentas e 175.178 operações sujeitas a IVA e – do que nunca poderia resultar o “ratio” percentual de 96,38%.

Mas, sobretudo, não prova as operações. Nada prova quanto à isenção em cada uma das tipologias identificadas. Se foram efectivamente as que lá estão indicadas, induz em erro, porque designa a coluna 7 como total das operações isenção de iva, mas afinal são as operações totais, se foram 6 as isentas em pagamento de dividendos em espécie, ou se foram 23, ou 85, porque não existem documentos de suporte e o mesmo é aplicável a todas as outras. Tanto podem ser 1000, como 10000! Mas mais! As operações não têm valores, até podia acontecer que existissem 150.000 operações sujeitas e 2 isentas e o valor das duas fosse superior ao das 150.000. E porque não o critério do valor?

É jurisprudência firmada pelo STA que cabe ao sujeito passivo a prova dos factos constitutivos do direito à dedução, mesmo em casos de liquidação adicional que nem sequer é o caso dos autos.⁷

Também na Decisão Arbitral da CAAD, exarada no processo n.º 166/2018-T, de 2/12/2018, (Luís Menezes Leitão),⁸ “*Relativamente ao ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução dispõe o artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária: “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.*

⁷ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo: 02840/09.6BEPRT, de 6/3/2024, Anabela Russo, Sumário: Quando o acto de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo sujeito passivo, cabe a este a prova dos factos constitutivos do direito à dedução, ou seja, cabe a este alegar e demonstrar que, no caso concreto, a utilização os bens ou serviços mistos não era sobretudo determinada pela gestão e financiamento dos contratos, in www.dgsi.pt.

⁸ In www.caad.org.pt; Ainda, Tribunal Central Administrativo Norte, Acórdão de 2024-01-11 (Processo n.º 02799/09.0BEPRT), de 11/1/2024, Paula Moura Teixeira, I. Dispõe o n.º 1, do art.º 74.º da LGT, que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. II. Sobre a administração recai o ónus de provar a ocorrência de factos de que deriva o direito à liquidação do IVA e o sujeito passivo terá o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito que se arroga a Administração. III. É jurisprudência firmada do Supremo Tribunal Administrativo no que concerne ao IVA recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como pressuposto do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Isto por que é o sujeito passivo que se arroga ao direito à dedução e a administração fiscal põe em causa o facto tributário, in www.dgsi.pt.

Em conclusão, não se vislumbra que tenha sido deduzida prova para além de uma dúvida razoável que coloque em causa a apreciação material dos valores em causa e inverta o ónus da prova ou esta seja sólida para se concluir a favor do Requerente.

Assim, o Tribunal considera totalmente improcedentes os pedidos, apresentados pelo Requerente, de declaração de (i)legalidade do acto tributário de (auto)liquidação de IVA referente a Dezembro de 2019 e, em consequência, de anulação do mesmo e da decisão de indeferimento que recaiu sobre o Pedido de Revisão Oficiosa apresentado relativamente aquele acto tributário de (auto)liquidação de IVA.

Tendo em consideração o decidido, fica prejudicado o conhecimento do pedido de restituição do montante de IVA alegadamente pago em excesso, bem como o conhecimento do pedido de juros indemnizatórios.

VII. DECISÃO

Pelo exposto, decide este Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar totalmente improcedentes os pedidos e,
- b) Condenar o Requerente nas custas do presente processo.

VIII. VALOR DO PROCESSO E/OU DA CAUSA

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 e/ou à causa o valor de € 106.445,73 (cento e seis mil, quatrocentos e quarenta e cinco euros e setenta e três cêntimos), por ser esse o valor atribuído pelo Requerente e não contestado pela Requerida.

IX. 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 do Requerente.

Lisboa, 7 de Abril de 2025

Os Árbitros

Presidente

(Victor Calvete)

Árbitro Adjunto

(Sílvia Oliveira)

Árbitro Adjunto e Relator

(António Pragal Colaço)