

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 603/2025-T

Tema: IVA – Direito à dedução; Proibição da alteração retroativa da autoliquidação

SUMÁRIO:

1. Tendo o sujeito passivo misto (que realiza operações isentas não isenta de IVA), no âmbito da sua autonomia, optado por um dos métodos previstos no Código do IVA, utilizando coeficientes de dedução específica não pode, com efeitos retroativos, alterar a autoliquidação quando não provou que praticou qualquer erro que se enquadre no quadro legal em vigor.
2. Atendendo à natureza jurídica dos regulamentos administrativos internos, a opção do sujeito passivo de IVA de realizar a autoliquidação seguindo um Ofício-Circulado sem força vinculativa externa, não legitima um erro na autoliquidação, designadamente um alegado erro de direito de enquadramento jurídico.
3. À data da autoliquidação do IVA de dezembro/2022 a Requerente tinha conhecimento perfeito e total de toda a factualidade e da legislação aplicável, tendo tomado a decisão consciente de usar um dos métodos de dedução. Os factos e a legislação aplicável, não sofreram qualquer alteração que possa legitimar a alteração retroativa do método de dedução do IVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dra. Sílvia Oliveira e Prof. Doutor Rui Miguel Marrana (Adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.1. As Partes

A..., S.A., (adiante designada por Requerente), com o número de identificação fiscal ... com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, ao abrigo 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, requereu a constituição do Tribunal Arbitral para se pronunciar sobre a (i)legalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente com vista à contestação dos atos tributários de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado IVA, referentes ao ano 2022, materializada na declaração periódica de imposto com referência ao mês de dezembro do ano de 2022, no montante global de € 248.083,30, e a consequente declaração de (i)legalidade daquele ato de autoliquidação de IVA.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada por Requerida ou AT)

1.2. Do pedido

A Requerente formula o seu pedido nos seguintes termos:

“Termos em que, à face dos fundamentos expostos, se requer a Vossas Excelências a procedência do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, com todos os devidos efeitos legais e, em consequência:

- a) Anular a decisão de indeferimento que versou sobre a Reclamação Graciosa da (auto)liquidação apresentada;*
- b) Anular parcialmente a (auto)liquidação de IVA referente ao ano 2022, materializada na declaração periódica de IVA referente ao mês de dezembro daquele ano, no montante global de € 248.083,30; e*
- c) Restituir à Requerente o valor do IVA pago em excesso, no montante global de € 248.083,30, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor;*
- d) Todas as demais consequências legais, incluindo a condenação da AT no pagamento das custas do processo arbitral.*

1.3. Tramitação

A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral (PPA) em 20-06-2025 o qual foi aceite pelo Exmo. Senhor presidente do CAAD em 24-06-2025 e nessa data foi automaticamente notificada à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD em 11-08-2025 designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Na mesma data as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 01-09-2025, o qual foi nessa data comunicado às partes.

Por despacho de 01-09-2025, notificado à Requerida em 02-09-2025, foi esta notificada para apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo (PA).

Em 06-10-2025 a Requerida apresentou a Resposta e juntou o PA, junção que foi notificada em 07-10-2025.

Por despacho de 08-10-2025, notificado em 10-05-2025, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. Foi ainda decidido facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do presente despacho.

Em 28-10-2026 a Requerente apresentou as suas alegações reiterando os argumentos invocados no PPA.

A AT apresentou as suas alegações por e-mail de 28-10-2025, notificadas em 29-10-2025, nas quais deu por integralmente reproduzido o expandido em sede de Resposta.

2. Posição das Partes

2.1. Posição da Requerente

A Requerente alega que:

“ocorreu um erro na autoliquidação consubstanciado num erro relativo ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto referente à aquisição de recursos de utilização mista afetos à atividade de custódia/guarda e gestão de título, pugnando pela aplicação do método da afetação real, ao invés da

aplicação do coeficiente de imputação específico definido no Ofício-circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009”.

Também no âmbito do presente PPA, defende a Requerente que, em resultado de revisão interna de procedimentos, verificou que o método de dedução por si utilizado “não permitia, de uma forma clara e precisa, determinar o montante de imposto dedutível desta área”, pelo que, “procedeu à determinação de um critério de afetação real aplicável à dedução do IVA especificamente incorrido pela área da custódia de títulos.”

E mais refere a Requerente:

“No âmbito da sua atividade, a Requerente realiza operações financeiras enquadráveis na isenção constante da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, que não conferem direito à dedução deste imposto. É o caso das operações de financiamento/concessão de crédito e as operações relativas a pagamentos

A Requerente realiza operações que conferem o direito à dedução deste imposto (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA), em concreto, a custódia de títulos.

Simultaneamente, a Requerente realiza operações que conferem o direito à dedução deste imposto (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA), em concreto, a custódia de título.

Relativamente às situações em que a Requerente identificou uma conexão direta 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 direta, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.

Nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem direito à dedução, a ora Requerente não deduziu qualquer montante de IVA.

Uma vez que existem recursos que são afetos, simultaneamente, a operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito, a dedução do IVA incorrido nesta tipologia de recursos – de utilização mista – é efetuada com recurso ao método do pro rata e ao método da afetação real.

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.

Por fim, 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), a Requerente aplica o coeficiente de imputação específico, conforme determinado pelo Ofício-Circulado n.º 30108, de 30.01.2009.

Nesta esteira, relativamente ao ano 2022, a Requerente determinou um critério definitivo de dedução de imposto de 5% (cinco por cento).

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.

(...).

Em transposição do artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA ("Diretiva IVA"), o Código do mesmo imposto prevê, no n.º 1 do seu artigo 19.º, que "[p]ara apuramento do imposto devido os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram.

(...) o imposto relativamente à aquisição de bens e/ou serviços necessários à prossecução de tais operações tributáveis.

E, no n.º 2 do artigo 22.º do Código do IVA, estabelece-se a seguinte regra procedimental de dedução de imposto incorrido enquanto input para a prossecução das operações tributáveis dos sujeitos passivos: "[s]em prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação".

(...).

De facto, quanto à questão da regularização – i.e., correção das deduções realizadas pelos sujeitos passivos – em virtude de estes, por motivo de erro, não terem deduzido, corretamente, o imposto a que tinham direito, estabelece o Código do IVA solução diversa do disposto no artigo 23.º.

Diversos normativos legais, quer da Diretiva IVA, quer do Código do IVA preveem a possibilidade de regularização de imposto, tanto a favor do Estado como a favor do sujeito passivo. Tal é uma exigência do princípio da neutralidade, princípio basilar do sistema comum do IVA.

A este propósito, importa recordar que, 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 coartado.

A este respeito, atente-se no 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”.

(...).

Da admissibilidade de alteração do método de dedução do IVA de recursos de utilização mista e respetivo prazo para o seu exercício.

(...).

Contudo, em situações como a ora em apreço, em que a Requerente verifica 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, que procedimento deverá adotar?

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.

Tal solução resulta tanto da jurisprudência dada a conhecer pelo TJUE, como da jurisprudência nacional, que teve já oportunidade de se pronunciar sobre esta temática em diversos Acórdãos / Decisões Arbitrais.

(...).

Ademais, 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”.

Por último, o artigo 186.º da Diretiva IVA estabelece que “[o]s Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º”.

No Código do IVA, cumpre destacar o n.º 2 do artigo 98.º, que estabelece que “[s]em 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 (...).”

Na medida em que, in casu, a dedução de IVA que se pretende ver reconhecida tem total enquadramento no prazo de 4 anos de caducidade do direito (i.e., tem total enquadramento na norma do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA), não está em causa uma questão de extemporaneidade, ou de desadequação do prazo legalmente estabelecido.

(...).

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 compêndio normativo, 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.

Ora, 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.

Pelo que, 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.

Face ao exposto, no que respeita a saber se, tendo a Requerente, entretanto, apurado um critério objetivo de afetação real para a dedução do IVA incorrido nos recursos diretos e indiretos utilizados no âmbito da atividade de custódia de títulos, pode solicitar a este Tribunal que condene a AT na revisão do ato de autoliquidação de IVA que teve por base um critério de dedução (in casu, coeficiente de imputação específico) diferente, entende a Requerente que a resposta tem de ser inequivocamente positiva.

E, em linha com o entendimento do TJUE no Acórdão CTT, não deveria ter sido negada à Requerente a possibilidade de retificar a dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista afetos à área da custódia de títulos através da utilização do método da afetação real, na medida em que a legislação nacional não proíbe tal alteração.

Face ao exposto, é de concluir que:

O erro na determinação do enquadramento jurídico-fiscal de operações realizadas pelo sujeito passivo constitui um erro de direito; e

O prazo para o exercício do direito à dedução de IVA adicional resultante de tal erro é de 4 anos.

Neste contexto, na sequência da verificação, pela Requerente, que a dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos de utilização mista com referência à área da custódia de títulos, de acordo com o critério de imputação específico, não se afigurava consentânea com o efetivo consumo de recursos pela referida área, a Requerente determinou um critério de afetação real aplicável à dedução do IVA especificamente incorrido pela área da custódia de títulos, correspondente à percentagem de 47,45%. Estando, portanto, na presença de uma atividade muito específica – de custodiante de títulos – que não tem relação com as restantes atividades financeiras da Requerente, nem consome o mesmo tipo de recursos, justifica-se a utilização de um método de afetação real com critérios próprios para permitir o apuramento adequado do imposto a deduzir pela Requerente.

Ao invés da aplicação do coeficiente (geral) de imputação específico (que de específico só tem o nome, porquanto considera todo o universo das atividades desenvolvidas pela Requerente).

Entende, deste modo, a Requerente, que o critério de dedução acima descrito constitui um indicador objetivo do grau de utilização efetivo daqueles recursos na atividade em apreço – com base em dados de fácil comprovação documental.

Com efeito, tal critério tem por base os eventos realizados pela Requerente, os quais são os fatores que conduzem ao consumo de recursos na área de atividade em causa.

Deste modo, por tudo o supra exposto, entende a ora Requerente que se encontra ainda dentro do prazo para proceder à dedução do IVA por si incorrido, no montante de € 248.083,30, para o ano 2022, que, por erro relativamente ao regime jurídico aplicável à dedução de imposto incorrido na área da custódia de títulos, não foi deduzido”.

2.2. Posição da Requerida

Na Resposta a AT menciona:

“(…) contrariamente ao que a Requerente pretende fazer crer, no caso vertente não está aqui em causa qualquer erro de enquadramento das operações tributáveis, para que se possa invocar “erro de direito” e o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.

E citando a decisão de indeferimento da reclamação graciosa a AT menciona:

“66. Daqui resulta, que no caso como o presente, em que a Reclamante 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.

67. Na verdade, o mencionado preceito legal não tem o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento para efetuar a dedução, dentro desse período, mas sim de

fixar um limite máximo a partir do qual o direito à dedução já não pode ser exercido, acautelando situações excepcionais que poderiam impedir a dedução do imposto nos termos dos artigos 20.º e 23.º do CIVA.

68. O que a Reclamante pretende é a regularização do imposto anteriormente deduzido, e não a sua dedução ab initio.

69. Não se trata de um direito de correção da dedução do IVA incorrido nos recursos de utilização mista, mas sim de alteração ou substituição retroativa do método aplicado de cálculo do direito à dedução do imposto suportado em bens e serviços de utilização mista.

70. 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 sujeito passivo.

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

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

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

74. Conforme decorre do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 10.11.2010, proferido no âmbito do processo n.º 0436/10: “Com efeito, não pode, por um lado, esquecer-se 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 oficioso do imposto), sendo certo que tal direito está igualmente sujeito a determinadas formalidades, mesmo temporais, que têm que ser acatadas pelo contribuinte.”(sublinhado nosso).

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

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

77. 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.

78. 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.

79. 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.

80. A Reclamante 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.

81. Do não exercício da faculdade que lhe é concedida, não pode resultar a ilegalidade da autoliquidação por ocorrência de erro.

82. Em conclusão, na situação sub judice, não estamos perante um erro de direito, conforme erradamente alega a Reclamante.

83. De facto, 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.

84. Sem prescindir, e caso assim não se entenda, por mero dever de cautela, importa ressaltar que, no se refere ao valor do pedido, a Reclamante limita-se a invocar um critério por si apurado, sem que o densifique de forma cabal, segregando os custos suportados, apresentado as bases de sustentação da opção realizada e da sua adequação à dedução dos encargos em causa, e bem assim, o apuramento do valor do IVA a deduzir adicionalmente, permitindo concluir por um tratamento diferenciado destes custos para efeitos do exercício do direito à dedução, e em concreto, que o mesmo se mostra como mais adequado e preciso, possibilitando estabelecer com maior rigor a parte do IVA referente a operações com direito à dedução por comparação com o método adotado, conforme determina o n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, é expressamente exigido pelo TJUE.

85. Ora, invocando a Reclamante um erro por si cometido em sede de autoliquidação, cabe-lhe o ónus da prova da factualidade que permita quantificar tal erro, o que não se verificou como se impunha por força do disposto no artigo 74.º da LGT”.

3. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpra conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente é uma instituição de crédito cujo objeto social consiste 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 (facto não controvertido).
- b) A Requerente é sujeito passivo de IVA, que para efeitos deste imposto, está enquadrada no regime normal com periodicidade mensal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) (facto não controvertido).
- c) No contexto da sua atividade, a Requerente adquire serviços afetos à atividade de custódia de títulos às entidades B... SA/NV, C..., D... Portugal Unipessoal Lda., E... L.P. e F..., S.A., incorrendo em IVA na aquisição destes serviços (facto não controvertido).
- d) A Requerente recorre a estes serviços, para a prestação de serviços de custódia de títulos aos seus clientes (“carteira alheia”) e para a gestão de títulos da sua carteira (“carteira própria”).

- e) A Requerente realiza operações que conferem o direito à dedução deste imposto em concreto, a custódia de títulos (facto não controvertido).
- f) A Requerente presta um serviço de intermediação de valores mobiliários, compreendendo a guarda, atualização e o exercício de direitos dos títulos depositados em nome dos investidores nas centrais de custódia, cobrando-lhes, para o efeito, uma comissão (facto não controvertido).
- g) A Requerente é um sujeito passivo misto, por exercer atividades que conferem direito à dedução e também realiza operações no âmbito da atividade financeira, a qual é isenta de IVA imposto nos termos do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA (facto não controvertido).
- h) Nas situações em que a Requerente presta serviços de custódia de títulos aos seus clientes, cobra uma comissão para o efeito, e líquida IVA, à taxa normal (facto não controvertido).
- i) A Requerente não líquida IVA, quando as custódias de títulos aos clientes configuram sociedades gestoras de fundos de investimento quês estão isentos de IVA (facto não controvertido).
- j) A Requerente não líquida IVA nos serviços relativos à custódia de títulos da carteira própria da Requerente.
- l) A Requerente não líquida IVA e nas operações gratuitas prestadas pela Requerente aos clientes, que afirma que o faz por razões puramente comerciais e em situações pontuais (cfr. PPA).
- m) A Requerente apura o IVA de cada período com recurso ao disposto no artigo 23.º do IVA.
- n) Numa primeira fase, a Requerente ponderou os eventos afetos à sua atividade de carteira alheia face ao total de eventos realizados, tendo apurado um rácio de 95,80%.
- o) Posteriormente, a Requerente considerou um critério que pondera os eventos em que foi cobrada uma comissão pela prestação de serviços de custódia de títulos face ao total de eventos realizados, tendo apurado uma percentagem de 72,89%.
- p) A Requerente afirma que *“Adicionalmente, a Requerente ponderou o valor total das comissões tributadas em IVA, face ao valor total das comissões cobradas aos seus clientes no âmbito*

da prestação de serviços de custódia de títulos, que se traduziu em 67,96%. Por último, tendo ponderados os três rácios (através da sua multiplicação), a Requerente apurou um critério de dedução de 47,45%, cf. ilustrado na tabela infra, bem como no Documento 3”:

Designação	Dados	Apuramento
N.º eventos Carteira Alheia	100 963	a)
N.º eventos Carteira Própria	4 425	b)
N.º. total eventos	105 388	c) = a) + b)
Rácio dedução 1	95,80%	d) = a) / c)
N.º eventos Cobrados	73 587	e)
N.º eventos Gratuitos	27 376	f)
N.º. total eventos	100 963	a) = e) + f)
Rácio dedução 2	69,82%	g) = e) / a)

Valor total comissões sujeitas e não isentas de IVA	€ 1 125 690,41	h)
Valor total comissões sujeitas e isentas de IVA	€ 530 816,69	i)
Valor total comissões sujeitas	€ 1 656 507,10	j) = h) + i)
Rácio dedução 3	67,96%	l) = h) / j)
Critério de dedução a aplicar	47,45%	= d) * g) * l)

q) Por referência ao doc. 3 junto com o PPA, a Requerente, afirma ainda que “tendo aplicado, em 2022, o método de dedução do coeficiente de imputação específico, deduziu o montante de IVA de € 29.220,69, relativamente aos recursos de utilização mista afetos à área de custódia de títulos No entanto, se ao invés da aplicação da taxa de 5% (apurada de acordo com o coeficiente de imputação específico) for aplicada a taxa de dedução de 47,45% (critério de dedução para a área da custódia de títulos) ao imposto incorrido nos recursos de utilização mista afetos à área da custódia de títulos, a Requerente tem direito a deduzir IVA no montante de € 277.303,99.

Face ao exposto, a Requerente determinou o montante de € 248.083,30 de imposto adicionalmente dedutível, correspondente à diferença entre o IVA inicialmente deduzido de acordo com o coeficiente de imputação específico (€ 29.220,69) e o IVA dedutível de acordo com a percentagem de 47,45%

aplicável ao imposto incorrido na aquisição de recursos de utilização mista afetos à área de custódia de títulos (€ 277.303,99)” (cfr. arts. 62 a 64 do PPA).

r) Mais afirma a Requerente que *“In casu, a alteração de metodologia da dedução do IVA não se reconduz aos conceitos de erro material ou de cálculo, fatura inexata, anulação da operação ou redução do seu valor tributável, especialmente previstos no artigo 78.º do Código do IVA, sendo entendido, por grande parte da doutrina e da jurisprudência nacional, como correspondendo a um erro de direito”;* (cfr. art. 50 das alegações)

s) A 20-12-2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa alegando erro na autoliquidação de IVA, referente ao ano de 2022, materializada na declaração periódica referente ao mês de dezembro daquele ano, com o n.º ...2024..., o qual foi submetido a apreciação da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC).

t) O despacho de indeferimento da reclamação graciosa, datado de 06-03-2025 foi notificado à Requerente através de Ofício de 07-03-2025, através da sua disponibilização no seu domicílio fiscal eletrónico - plataforma via CTT; (cfr. PA).

4.2. Factos não provados

O Tribunal Arbitral considera que a Requerente não provou qualquer erro cometido autoliquidação de IVA.

4.3. Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

O Tribunal Arbitral não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos ao PPA.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, e como prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida, consideraram-se provados e não provados com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

5. Questão a decidir

Nos presentes autos, cumpre apreciar a (i)legalidade da decisão que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2024... e determinar a eventual anulação do ato de autoliquidação de IVA relativo dezembro/2022, materializado na respetiva declaração periódica.

A Requerente alega no PPA que *“ocorreu um erro na autoliquidação consubstanciado num erro relativo ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto referente à aquisição de recursos de utilização mista afetos à atividade de custódia/guarda e gestão de título, pugnando pela aplicação do método da afetação real, ao invés da aplicação do coeficiente de imputação específico definido no Ofício-circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009”* e que *“em resultado de revisão interna de procedimentos, verificou que o método de dedução por si utilizado “não permitia, de uma forma clara e precisa, determinar o montante de imposto dedutível desta área”* pelo que, *“procedeu à determinação de um critério de afetação real aplicável à dedução do IVA especificamente incorrido pela área da custódia de títulos.”*

Assim, o que no processo está em causa é uma diferente avaliação efetuada pela Requerente quanto à aplicação dos coeficientes de imputação específico porquanto, à data a que se reportam os factos, deduziu o montante de IVA de € 29.220,69, resultante da aplicação da taxa de 5% (apurada de acordo com o coeficiente de imputação específico) mas se aplicasse o critério de dedução para a área da custódia de títulos ao imposto incorrido nos recursos de utilização mista afetos à área da custódia de títulos, a Requerente teria apurado um coeficiente de 47,45% e, assim, teria direito a deduzir IVA no montante de € 277.303,99. Ou seja, a Requerente, após ter efetuado a autoliquidação do IVA, entendeu que poderia ter direito a uma maior dedução de imposto caso aplicasse um outro coeficiente de dedução específica. Para o efeito, invoca ter cometido um erro de direito, sem, contudo, lograr demonstrar a existência desse erro ou de

qualquer outro, tanto mais que a contabilidade se manteve inalterada, assim como a legislação aplicável.

Para justificar o pedido de alteração posterior do método de cálculo do IVA dedutível relativo a 2022 a Requerente invoca que cometeu um erro de direito na autoliquidação, um erro de enquadramento das operações tributáveis, pretendendo a substituição do um critério de afetação real (calculado por referência ao coeficiente de imputação específico do Ofício-Circulado n.º 30108) por outro critério de afetação real (definido especificamente para a área da custódia de títulos).

Em concreto, a Requerente afirma que constatou que a dedução do imposto efetuada com base no coeficiente de imputação específica imposto pela AT através do Ofício-Circulado n.º 30108 não se mostra compatível com o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, na medida em que tal método não permite determinar, com precisão, o grau de utilização efetiva dos recursos de utilização mista envolvidos.

Mais argumenta que a alteração de metodologia da dedução do IVA não se reconduz aos conceitos de erro material ou de cálculo, fatura inexata, anulação da operação ou redução do seu valor tributável, especialmente previstos no artigo 78.º do Código do IVA, mas sim de um erro de direito.

6. Apreciação

6.1. Falta de prova de erro na autoliquidação de IVA – ónus da prova

Nestes autos, está em causa uma alteração retroativa dos critérios que presidiram à escolha do método de dedução aplicável às despesas em causa, as quais foram consideradas, à data da entrega da declaração periódica em análise, como recursos de utilização mista.

A Requerente alega ter cometido um erro jurídico na dedução do IVA relativo à custódia de títulos em 2022 e pede a correção do imposto deduzido.

No entanto, o que a Requerente pretende não é corrigir IVA que tenha ficado por deduzir, mas sim alterar retroativamente o método utilizado para calcular o imposto relativo a bens e serviços

de utilização mista, mediante a alteração do coeficiente de imputação específica. A Requerente aplicou esse coeficiente e agora quer substituí-lo. Porém, o artigo 23.º, n.º 6, do CIVA não permite rever retroativamente o método adotado, nem recalculá-lo a dedução já efetuada, admitindo apenas a correção na última declaração do ano, devido ao caráter provisório da dedução.

Esta norma também impede qualquer correção da metodologia de cálculo, uma vez que não prevê a possibilidade de um sujeito passivo, após ter optado por um determinado método aplicável ao imposto suportado em bens e/ou serviços de utilização mista, possa substituí-lo retroativamente fazendo o recálculo da dedução já realizada.

Esta norma admite que a dedução realizada ao longo do ano seja corrigida na última declaração periódica desse mesmo ano, e unicamente em razão do caráter provisório que reveste a dedução do imposto.

No momento da autoliquidação, a Requerente tinha toda a informação necessária e escolheu conscientemente um dos métodos legais, seguindo por sua iniciativa o Ofício-Circulado n.º 30.108. Não demonstrou ter cometido qualquer erro de direito ou outro erro relevante, sendo que o ónus dessa prova recai sobre o sujeito passivo, nos termos do artigo 74.º da LGT. A jurisprudência do STA confirma que cabe ao sujeito passivo provar os factos que fundamentam o direito à dedução. No caso concreto, a Requerente não demonstrou que o método inicialmente utilizado fosse inadequado, nem provou que os recursos de utilização mista fossem afetos na proporção correspondente à dedução que agora pretende, o que justifica a aplicação do critério definido pela AT no referido Ofício-Circulado.

A alegação de que o erro decorre de ter seguido o Ofício-Circulado não procede.

As circulares têm natureza interna e apenas vinculam a Administração Tributária, conforme resulta do artigo 55.º do CPPT, ao estabelecer que estas orientações se aplicam exclusivamente aos serviços da AT, não produzindo efeitos obrigatórios para os contribuintes.

No sentido do reconhecimento legal da força vinculativa meramente interna das circulares, importa fazer referência ao artigo 55.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que, no n.º 1, atribui ao dirigente máximo do serviço competência para a emissão de orientações genéricas visando a uniformização da interpretação das normas tributárias pelos serviços, e, no

n.º 3, determina que essas orientações genéricas devem constar de circulares administrativas e aplicam-se exclusivamente à Administração Tributária que procedeu à sua emissão.

Assim, entende este Tribunal Arbitral que não ficou provado um erro na autoliquidação de IVA efetuada pela Requerente que possa permitir a aplicação do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA (CIVA) ou se é de considerar o prazo previsto no n.º 6 do artigo 23.º do mesmo Código. (Neste sentido as decisões proferidas nos Processo n.º 611/2022-T, e 649/2022-T, já transitadas em julgado.)

6.2. Da não retroatividade do método de dedução do IVA

Os factos subjacentes nem o quadro normativo aplicável sofreram qualquer alteração que pudesse legitimar a decisão do sujeito passivo de, com efeitos retroativos, modificar o método de dedução do IVA anteriormente escolhido.

Considera este Tribunal que o alegado “erro de enquadramento”, em que a Requerente fundamenta as alterações retroativas no cálculo do IVA, um coeficiente de imputação específico, não configura qualquer erro de direito, erro materiais ou de cálculo previstos no artigo 78.º nem erros de qualquer outra natureza, uma vez que o Requerente no momento do nascimento do direito à dedução fez uma escolha, a qual é permitida pelo artigo 23.º do CIVA conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, escolha que se encontra no âmbito da autonomia de atuação permitida pelo CIVA e foi materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo.

O CIVA, ao transpor para o direito interno português o regime constante dos artigos 167.º, 168.º, alínea a), 176.º, 177.º, 179.º e 395.º, n.º 1, da Diretiva IVA, bem como dos artigos 19.º, n.º 1, alínea a), e 20.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma, garante o direito à dedução do IVA. O direito à dedução do IVA constitui a característica-chave em que se alicerçam todos os mecanismos do sistema subjacente a este imposto, visando libertar o agente económico do ónus do IVA devido ou pago no âmbito da sua atividade económica, desde que tal atividade esteja igualmente sujeita a IVA.

O direito à dedução do IVA constitui a materialização do princípio da neutralidade fiscal do imposto, visando libertar o agente económico do ónus do IVA devido ou pago no âmbito da sua atividade económica, desde que tal atividade esteja igualmente sujeita a IVA.

Concordamos com a decisão proferida no Processo n.º 804/2021- T, de que transcrevemos o seguinte trecho:

- “1) O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível e é delimitado pela afetação que o sujeito passivo faça dos bens e serviços destinados à sua atividade económica;*
- 2) No caso de bens e serviços de utilização mista, a escolha do método de cálculo da dedução inicial só pode ser feita para cada aquisição de bens ou serviços no momento em que se constitui o direito à dedução, nas condições do n.º 1 do artigo 20.º, do n.º 1 do artigo 22.º e do artigo 23.º do Código do IVA;*
- 3) O artigo 23.º do Código do IVA não contempla a possibilidade de um sujeito passivo que tenha optado por um método de dedução do imposto suportado em bens e serviços de utilização mista poder alterar retroativamente o mesmo, recalculando a dedução inicial efetuada;*
- 4) Este artigo prevê unicamente, no seu n.º 6, as correções ao cálculo dos coeficientes de dedução, previstas na alínea b) do n.º 1 e no n.º 2, ambos do artigo 23.º do Código do IVA, sendo esta a norma utilizada pelo sujeito passivo, determinando o preceito que estas correções devem ser feitas no final do ano em que está a ser aplicada e refletidas na declaração referente ao último período do ano em causa (dezembro de 2015);*
- 5) As regularizações previstas nos artigos 24.º a 26.º do Código do IVA não podem igualmente constituir suporte para qualquer alteração retroativa do coeficiente de dedução inicialmente utilizado;*
- 6) A escolha de um método de dedução constitui uma opção legítima do sujeito passivo que no momento da aquisição do bem ou serviço de utilização mista escolheu o método de cálculo do direito à dedução do IVA, que, no seu entender, melhor se coadunava com a sua realidade empresarial, e nunca de um erro, pelo que não é passível de enquadramento no artigo 78.º do Código do IVA;*
- 7) Note-se que o n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA reporta-se exclusivamente a correção de "erros materiais ou de cálculo", não estando aí abrangidas correções já contempladas noutras disposições deste artigo, as que estejam reguladas por outras normas específicas da legislação do IVA (caso da regularização prevista no n.º 6 do artigo 23.º), e os erros de direito cometidos nos registos ou nas declarações;*
- 8) Ou seja, a expressão "erros materiais ou de cálculo nos registos ou declarações periódicas" abrange erros de transposição dos dados dos documentos de suporte para a contabilidade ou desta para a*

declaração periódica ou erros aritméticos cometidos na contabilidade ou nas declarações, pelo que não constitui base legal para uma alteração retroativa do método de cálculo do direito a dedução inicial referente aos bens e serviços de utilização mista ou para uma correção do cálculo da percentagem de dedução;

9) A regularização de imposto já deduzido também não cabe na previsão do artigo 98.º do Código do IVA, visto que esta norma alcança apenas situações de exercício do direito à dedução e não regularizações de deduções já efetuadas.

10) Por fim, salienta-se que a norma do artigo 23.º - na qual se apoia o sujeito passivo - não foi devidamente aplicada e que a regularização também não tem sustentação legal no artigo 78.º ou no artigo 92.º do Código do IVA.”

A Requerente, na autoliquidação de IVA de 2022, exerceu a opção prevista no artigo 23.º do CIVA, aplicando um coeficiente de imputação específico e deduzindo € 29.220,69 com base numa taxa de 5%. Posteriormente, entendeu que, aplicando a taxa de 47,45% aplicável à custódia de títulos, teria direito a deduzir € 277.303,99.

Contudo, atendendo aos princípios estruturantes do IVA, não é admissível alterar retroativamente o método de dedução utilizado, salvo nos casos expressamente previstos no CIVA. Nos termos dos artigos 78.º e 98.º, tal alteração apenas é possível quando exista erro enquadrável nas situações legalmente previstas, o que não ocorre no caso, pois a Requerente apenas exerceu opções legítimas com base na contabilidade e na legislação aplicável.

Não existe fundamento legal para permitir uma alteração retroativa, sendo que o TJUE 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 essa possibilidade.

O TJUE, como referido na decisão arbitral n.º 804/2021-T, na qual foi determinado o reenvio prejudicial, decidiu:

- 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 pro 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 pro 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.

Se é certo que não existe qualquer norma, quer no sistema comum do IVA quer na legislação interna portuguesa, que permita a alteração retroativa do método de dedução, também é verdade que a eventual admissão de um procedimento com efeitos retroativos colidiria com o princípio da segurança jurídica, princípio estruturante do sistema comum do IVA.

O legislador português não viola os princípios acima referidos ao limitar a possibilidade de efetuar alterações com eficácia retroativa ao método de dedução após a fixação da dedução definitiva, como sucede com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, norma cuja aplicação a Requerente contesta, pelo que o pedido deve improceder.

Neste sentido pronunciaram-se as decisões proferidas nos Processo n.º 611/2022-T, e 649/2022-T (transitadas em julgado).

Adicionalmente, refira-se, a propósito do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o seguinte: “*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, respetivamente. (...)*”.

Da leitura e interpretação do artigo 98.º, n.º 2, do CIVA, a expressão “*Sem prejuízo de disposições especiais*”, reforça a ideia de que o artigo 23.º, n.º 6 do CIVA constitui uma norma especial que se aplica às situações em que não houve registo ou contabilização da fatura ao abrigo do artigo 45.º do CIVA e, aí, em respeito pelo princípio da neutralidade fiscal, não se limita o sujeito passivo no exercício do direito à dedução.

E, o artigo 78.º do CIVA, nos números relevantes para o caso - n.º 2 e n.º 6 - pressupõe que tenha havido um registo ou contabilização prévia e que a base tributável ou o imposto previamente registado/contabilizado venha a sofrer alterações subsequentes devido aos fatores elencados nesses preceitos.

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral que o pedido de pronúncia arbitral improcede, devendo manter-se na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa em dissídio e a autoliquidação de IVA, na parte contestada.

Tendo em consideração o decidido, fica prejudicado, porque inútil, o conhecimento do pedido de reenvio prejudicial.

Em consequência do decidido, fica também prejudicado o conhecimento do pedido de restituição do montante de IVA alegadamente pago em excesso, bem como o conhecimento do pedido de juros indemnizatórios incidentes sobre aquele montante.

7. Decisão

Nos termos e pelos fundamentos expostos, decide este Tribunal Arbitral Coletivo, julgar totalmente improcedente o pedido arbitral e em consequência:

- a) Manter na ordem jurídica o mencionado ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024...;
- b) Julgar improcedente o pedido de correção retroativa da autoliquidação de IVA de dezembro/2022.
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas

8. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **248.083,30** valor atribuído pela Requerente e não impugnado pela Requerida de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

9. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos do artigo 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I, fixa-se o valor da taxa arbitral € **4.284,00** a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 16-04-2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

(Sílvia Oliveira- Adjunta)

(Com declaração de voto)

(Rui Miguel Marrana – Adjunto)

Declaração de Voto

Não acompanho o teor desta decisão arbitral, quanto ao seu enquadramento, ainda que a acompanhe quanto à decisão de considerar improcedente o PPA (mas com diferente fundamentação).

Com efeito, à semelhança do que já defendi em outros processos, da mesma natureza (P 733/2024-T e P 364/2025-T), entendo que, em termos gerais, há fundamentação legal quanto ao que a Requerente invoca.

Neste âmbito, 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, nº 2, do Código do IVA e, conseqüentemente, no prazo de 4 anos.

Para além do normativo aplicável, existe diversa jurisprudência sobre esta matéria, da qual se cita o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) de 06-03-2012 (Relator Joaquim Condesso), processo 01103/06, nos termos do qual *“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 art.ºs. 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 art.º9, do mesmo diploma, assim sendo titulares do direito à dedução de imposto somente de forma parcial. (...). 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 art.º23, n.º2, 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. Fiscal tornar obrigatório o uso deste método alternativo no caso previsto no art.º23, n.º3, do C.I.V.A” (sublinhado nosso).*

E, no que diz respeito ao prazo em que podem alterar o critério utilizado, refira-se, nomeadamente, o Acórdão do TCAS (processo n.º 984/14.1BELLE, de 08-07-2021), que sumariou que *“é erro de direito, passível de possibilitar a correcção da dedução, através do prazo mais longo de quatro anos, o erro na dedução do imposto que consiste em não fazer qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis, bem como no apuramento errado da percentagem de dedução, com base em certo entendimento da Administração Tributária sobre o modo de aplicação dos métodos de dedução” (sublinhado nosso).*

Assim, não se acompanha a fundamentação utilizada no sentido de julgar a improcedência com base na alteração retroactiva do método de dedução, nem com base no mecanismo da aplicação sucessiva do *prorata* provisório e do *prorata* definitivo, previsto no invocado n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA nem, como acima já referido, com base na inaplicabilidade do prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 98.º daquele Código.

Não obstante, tendo em consideração que o ónus da prova do direito à dedução do IVA por “*auto-liquidação*” é do sujeito passivo, nos termos do artigo 74º da LGT, sempre teria (também) entendido que, por falta de prova suficiente, o PPA deveria ser julgado improcedente.

Com efeito, no caso em análise, não se vislumbra que tenha sido deduzida prova suficientemente sólida para se concluir a favor do peticionado pela Requerente, porquanto da documentação anexada resulta uma dúvida razoável que coloca em causa a apreciação material dos valores apresentados e não se revela suficiente para demonstrar o alegado.

Sofia Oliveira