

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 823/2025-T**

**Tema: IVA – Direito à Dedução; Alteração Retroativa do Método de Dedução**

## **SUMÁRIO**

- I- A pretensão de receber o montante de imposto que tenha sido liquidado de forma ilegal é uma consequência da declaração de ilegalidade, e do dever de restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, conforme o estatuído na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, pelo que tal pretensão não contende com a competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD.
- II- A escolha voluntária do Sujeito Passivo por um dos métodos de dedução do IVA não constitui um erro de direito nos termos do artigo 98.º, n.º2, do CIVA, razão suficiente para não poder alterar, com efeitos retroativos, o método escolhido. Pelo que, tendo o sujeito passivo optado, no âmbito da sua autonomia, por um dos métodos previstos no Código do IVA, não pode, com efeitos retroativos, alterar o método de dedução para efeitos de dedução nos termos do Código do IVA

## **ACÓRDÃO ARBITRAL**

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente), Dr. José Luís Ferreira e Professora Doutora. Maria do rosário Anjos (Adjuntos), designados pelo Conselho

---

Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

## **I – RELATÓRIO**

1. **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., n.º..., Porto, (doravante designada de “Requerente”), requereu a constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º n.º1 al. a) e 10.º n.º1 al. a) e n.º2 do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante “RJAT”), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro.

2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticiona:

*«Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis, deve o presente Pedido de Pronúncia Arbitral ser julgado procedente, por provado, e em consequência: a) Serem anulados parcialmente os atos tributários de autoliquidação de IVA do Requerente do ano 2022, materializados na entrega da declaração periódica de IVA referente ao mês de dezembro de 2022, com os fundamentos acima invocados; e b) Serem restituídos ao Requerente o valor do IVA pago em excesso, no montante global de € 117.154,69, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.»*

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante: AT ou Requerida).

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 15-09-2025, aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD 16-09-2025 e seguiu a sua normal tramitação.

5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto nos artigos 6.º n.º1 al. a) e 11.º n.º1 al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo devido.

2.

6. Foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11.º, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT. Não se verificou a possibilidade prevista no artigo 13º do RJAT, pelo que, decorrido o prazo aí previsto para a eventual alteração ou revogação do ato impugnado, foi o Tribunal Arbitral constituído em 21-11-2025.
7. Em 22-11-2025 o Tribunal Arbitral proferiu Despacho, nos termos do artigo 17º do RJAT, ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional. A Requerida apresentou a sua resposta, em 09-01-2026, remetendo o respetivo processo administrativo.
8. Em 12-01-2026 foi proferido despacho arbitral a fixar o prazo de 10 dias para a Requerente apresentar resposta à exceção alegada pela AT na resposta junta aos autos. Em 28-01-2026 apresentou resposta à exceção e na mesma data o tribunal proferiu despacho arbitral a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, conferindo às partes o prazo de 10 dias para apresentarem, querendo, alegações escritas. A Requerida apresentou as suas alegações em 19-02-2026, reiterando o alegado na Resposta apresentada.
9. Em 19-05-2026 foi proferido despacho de prorrogação do prazo para prolação da decisão arbitral, com a fundamentação constante dos autos e que se dá por integralmente reproduzida.

## **II – SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES**

10. Como fundamento do pedido arbitral, a Requerente alega, em síntese, que, relativamente aos serviços na área de custódia de títulos, no período de 2022, deduziu IVA recorrendo à aplicação do método da percentagem de dedução (pro rata) mediante a aplicação de um coeficiente de imputação específico, quando, na verdade, o método mais adequado para determinar o IVA dedutível nesse período seria o método da afetação real. Consequentemente, alega que o IVA referente aos serviços de custódia de títulos apenas foi

parcialmente deduzido no montante de 9.199,90€, com base na percentagem de dedução para o ano de 2022 (7%), quando deveria ter sido aplicado o método da afetação real e, portanto, deduzido o valor total de IVA de 126.354,60€. Deste modo e alicerçando-se nos princípios fundamentais do IVA (em particular no princípio da neutralidade), no disposto no artigo 98.º n.º2 do CIVA e no direito objetivo de deduzir o IVA incorrido, peticiona a anulação da autoliquidação do IVA do ano de 2022, bem como a restituição do IVA pago em excesso no montante global de 117.154,69€, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

**12.** Por sua vez, a Requerida respondeu e alegou a incompetência material do Tribunal arbitral, porquanto entende que não tem competência para julgar o pedido de reembolso dos montantes peticionados pela Requerente, porquanto o concreto montante a ser reembolsado no caso de ser julgado procedente o pedido principal (i.e. de que depende o reembolso) apenas pode ser quantificado pela AT nos termos do artigo 100.º da LGT, em sede de execução do julgado aquando da anulação parcial das autoliquidações de IVA.

Quanto à questão de fundo a decidir, entende a Requerida que a Requerente se limitou a invocar um critério por si apurado, sem no entanto densificar e demonstrar de forma cabal os custos suportados, as bases de sustentação da opção realizada e da sua adequação à dedução dos encargos em causa, e bem assim, do apuramento do valor do IVA a deduzir adicionalmente de modo a permitir 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, permitindo 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 e se impunha por força do disposto no artigo 74.º da LGT.

Ancorada no disposto no artigo 23.º, n.º6, do CIVA, sufraga ainda o entendimento segundo o qual as correções ao cálculo de dedução apurado durante um determinado ano civil, devem ser efetuadas no final desse mesmo ano, tendo por base os valores definitivos das operações

realizadas, razão pela qual não existe a possibilidade de o sujeito passivo alterar, reactivamente, o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efetuada.

Entende ainda que não existe qualquer erro suscetível de ser objeto de correção, uma vez que a liquidação e dedução do imposto foram efetuadas pela Requerente.

No mais, caso exista o alegado erro na autoliquidação do IVA, o mesmo lhe poderá ser imputável, razão suficiente para apenas poderem ser devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º n.º1 e 4 da LGT, a partir do momento em que ocorreu o indeferimento da reclamação graciosa.

### **III – Saneamento**

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 2.º n.º1 al. a) do RJAT. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciária e têm legitimidade (cfr. artigos 4.º e 10.º n.º2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
12. O processo não enferma de nulidades.

#### **Quanto à questão da incompetência do Tribunal arbitral:**

13. Importa conhecer da alegada exceção de incompetência material do Tribunal arbitral, a qual consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo nessa parte, conducente à absolvição da instância quanto a esta pretensão, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT”.
14. Alega a Requerida que o eventual provimento do pedido da Requerente, não determina o reembolso automático da quantia peticionada pela Requerente, e que decorrendo a competência dos tribunais arbitrais do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ex vi artigo 4.º do RJAT, no seu âmbito não se inclui a apreciação do pedido de reconhecimento do direito formulado pela Requerente, «na

*parte em que apura e peticiona o reembolso das quantias por si indicadas a final».* No entendimento da Requerida inexistente qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, nem sequer os que constituem consequência, a nível de execução de julgados, da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação impugnados. o que consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo nessa parte, conducente à absolvição da instância quanto a esta pretensão.

**15.** Ora, não assiste razão à Requerida nesta alegação, porquanto o pedido efetuado pela Requerente nos presentes autos é, objetivamente, o da anulação do ato de autoliquidação de IVA respeitante ao ano 2022, materializado na entrega da declaração periódica de IVA referente ao mês de dezembro de 2022. E, sendo este o pedido principal, dele decorre, em caso de procedência, o direito ao reembolso do valor do IVA pago em excesso, no montante global de € 117.154,69. De resto, o Tribunal arbitral, face aos elementos constantes do processo, se determinar o reembolso daquele montante, não está a determinar qualquer valor de imposto, mas tão só a determinar o reembolso do valor previamente determinado e objetivado na declaração de imposto e respetiva liquidação impugnada. Dito de outro modo, tal reembolso será apenas e só uma consequência direta do deferimento do pedido e da declaração de ilegalidade parcial da autoliquidação, que terá obviamente de ser concretizada em sede de execução da decisão arbitral. Nem poderia ser de outro modo, sob pena de se negar a eficácia da decisão arbitral.

**16.** Neste sentido se tem pronunciado a jurisprudência arbitral, citando a título de exemplo o acórdão do CAAD proferido no processo n.º 777/2023-T, no qual se determinou o seguinte: *“Na sequência da anulação da retenção na fonte, o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias retida, o que é consequência da anulação”.* No caso dos presentes autos a Requerente peticiona a retificação daquela autoliquidação, decorrente do valor do IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista afetos à atividade de custódia de títulos, por considerar que a dedução daquele valor se encontra viciada por erro

relativamente ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto incorrido na aquisição de tais recursos. Ora, este é o fundamento em que assenta a correção da autoliquidação de IVA em crise, o qual se enquadra nas competências do Tribunal arbitral, consagradas no artigo 2.º do RJAT e na própria Portaria de vinculação da AT à arbitragem tributária. De resto, à semelhança do que sucede em qualquer processo de impugnação judicial que tivesse por objeto um ato de autoliquidação sindicável pelos tribunais administrativos e fiscais se essa tivesse sido a via seguida pela Requerente.

- 17.** Por último, a Requerida AT alega nos artigos 127.º e seguintes da Resposta que *«caso se venha a concluir que as despesas em causa são afinal passíveis de dedução, que a AT seja condenada na reapreciação das reclamações gratuitas, à semelhança do entendimento vertido no acórdão arbitral proferido no processo n.º 539/2015-T»*. Ora, não é esse o entendimento deste Tribunal que considera não ser de todo cabível a hipótese deste ou de qualquer outro Tribunal poder devolver à AT a reapreciação de processos de reclamação gratuita, nos quais a AT teve a sua oportunidade de se pronunciar sobre a legalidade do pedido, tendo, por isso, esgotado aí a fase da apreciação em sede administrativa. Outro entendimento levaria à inversão da lógica subjacente ao funcionamento das garantias administrativas impugnatórias face às garantias jurisdicionais.
- 18.** Neste sentido, aliás, se têm pronunciado alguns tribunais arbitrais, como sucedeu no processo n.º e 117/2013 T, de 17/05/2013, no qual se decidiu, em caso muito semelhante ao dos presentes autos, que: *«Afigura-se-nos que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido, que o que a Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação parcial do ato de autoliquidação de IVA (...) Nessa medida, o pedido formulado pela Requerente está compreendido no âmbito das competências dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, pois nele está incluída a apreciação de pretensões de “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”(...)*.

De acordo com esta jurisprudência, secundada entre outros, pelo recente Acórdão arbitral proferido no processo n.º 44/2025 T, de 2-09-2025, à qual se adere, a fórmula *«declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta»*, utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato de liquidação ou autoliquidação, como sucede no caso em análise. um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando a sua ilegalidade. A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos atos aí indicados é efetuada através da declaração de ilegalidade de atos de segundo grau, que são o objeto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, *«relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.»* (Vd. Acórdão supracitado – proc. n.º 117/2013, secundado pelo entendimento vertido nos demais Acórdãos citados ao longo da fundamentação desta decisão).

- 19.** Em síntese, face ao que vem exposto, e seguindo esta linha jurisprudencial a pretensão de receber o montante de imposto que tenha sido liquidado de forma ilegal é, pois, uma

consequência da declaração de ilegalidade, e do dever de restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, conforme o estatuído na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, pelo que tal pretensão não contende com a competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD.

Nesta conformidade improcede a alegada exceção de incompetência invocada pela AT.

#### **IV – Matéria de Facto**

##### **§1 – Factos Provados**

**20.** Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Para efeitos fiscais, a Requerente é uma sociedade comercial, sujeito passivo de IVA, que para efeitos deste imposto, está enquadrada no regime normal com periodicidade mensal, nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 41.º do CIVA.
- b) Enquanto instituição financeira, a Requerente realiza operações financeiras enquadráveis no âmbito da isenção prevista na alínea 27) do artigo 9.º do CIVA, que não conferem direito à dedução deste imposto, e, simultaneamente, operações sujeitas a IVA e dele não isentas.
- c) Na sua atividade, a Requerente encontra-se abrangida por distintos regimes de dedução de IVA, previstos nos artigos 20.º e 23.º do CIVA, configurando-se como um sujeito passivo misto.
- d) Relativamente ao apuramento de IVA no ano de 2022, a Requerente adotou o coeficiente de imputação específico em concordância com o ofício circulado n.º 30.108, apurando uma percentagem de 7% e apresentou a sua autoliquidação em conformidade;
- e) No dia 20 de fevereiro de 2025 a Requerente apresentou reclamação graciosa junto da Requerida relativamente à autoliquidação de IVA correspondente ao período de dezembro de 2022, na medida em que deduziu IVA recorrendo à aplicação do método da percentagem da dedução mediante a aplicação de um coeficiente de imputação específico, quando, segundo o seu entendimento, não é o método mais adequado para

determinar o IVA dedutível no caso concreto, devendo ser aplicado o método da afetação real.

- f) No dia 17 de junho de 2025, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- g) O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 15-09-2025.

## §2 – Factos Não Provados

- 21. Inexistem factos não provados com relevo para a causa.

## §3 – Fundamentação da decisão da matéria de facto

- 22. Os factos dados como provados resultam diretamente do processo administrativo e da prova documental junta pela Requerente, reconhecidos mutuamente pelas partes nas respetivas peças processuais. Afigura-se, no caso presente, que não existe qualquer divergência quanto aos factos relevantes para a decisão, sendo os mesmos reconhecidos e assentes como verdadeiros. A divergência entre as partes cinge-se à questão de direito exposta nos autos. Acresce notar que cabe ao Tribunal arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição, factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA, 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).

Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao pedido arbitral e ao processo administrativo. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta

matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

## **V. Matéria de Direito**

### **§1º Questão a Decidir**

**23.** A questão em discussão nos presentes autos respeita à pretensão de correção retroativa, por parte da Requerente, do IVA parcialmente deduzido no ano de 2022, referentes aos recursos de utilização mista, inicialmente calculado pelo método do coeficiente de imputação específico (7%), nos termos previstos no ponto 9 do ofício n.º 30108 de 30 de janeiro de 2009, da área do IVA, pelo método da afetação real nos termos constantes do artigo 23.º n.º2 do CIVA, isto é, em substituição do critério inicialmente escolhido pela própria Requerente. Como ponto de partida essencial, a Requerente sufraga o entendimento segundo o qual a escolha do método pro rata em prejuízo do método da afetação real deve ser considerada um erro de direito enquanto erro na interpretação das normas do Código do IVA. Com fundamento nesse entendimento, a Requerente peticiona a aplicação do prazo geral de caducidade do direito de dedução previsto no artigo 98.º n.º2 do CIVA, isto é, o prazo de 4 anos. O que sempre permitira, no caso concreto, modificar o concreto método utilizado para a dedução do IVA com efeitos retroativos a 2022.

Cumpra decidir.

### **§2º Análise Concreta**

**24.** Como ponto prévio, sempre será de notar que a natureza do IVA, nomeadamente o princípio da neutralidade que lhe subjaz, impõe uma lógica fiscal distintiva. Com efeito, a carga fiscal deste imposto deve ser única e exclusivamente suportada pelo consumidor fiscal o que determina, entre outras coisas, a concessão abrangente do direito à dedução do imposto. O mesmo é dizer que o IVA não pode interferir nas decisões estratégicas e económicas dos vários agentes económicos – entre os quais se encontra a Requerente – o que leva, obviamente, a que a escolha do método mais adequado seja altamente relevante, quer para o cumprimento das finalidades do imposto, quer para garantir a respetiva não interferência.

**25.** Consequentemente, o direito à dedução é irrefutável e inegociável. Veja-se, neste sentido, o acórdão do Tribunal de Justiça da União processo C-8/17 de 12 de abril de 2018 (*Biosafe*), no qual se decidiu: *“A este respeito, cabe recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito de os sujeitos passivos deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou já pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 37 e jurisprudência referida).*

**26.** O direito à dedução de IVA encontra-se previsto na diretiva IVA (2006/112/CE de 28 de novembro de 2006) nos artigos 167.º a 192.º, tendo sido transposta para o artigo 22.º do CIVA que por sua vez estatui que:

*“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.”*

**27.** A Requerente é configurada como um sujeito passivo misto em sede de IVA na medida em que desenvolve atividades económicas que parte das quais estão isentas, sem direito à dedução, e parte das quais tributadas.

Por isso, assume aqui especial relevância o disposto no artigo 23.º do CIVA:

*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:*

*a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;*

*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.*

*2 - Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.*

*3 - A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior:*

*a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;*

*b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.*

*4 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.*

*5 - No cálculo referido no número anterior não são, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da*

*empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.*

*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.*

*7 - Os sujeitos passivos que iniciem a actividade ou a alterem substancialmente podem praticar a dedução do imposto com base numa percentagem provisória estimada, a inscrever nas declarações a que se referem os artigos 31.º e 32.º*

*8 - Para determinação da percentagem de dedução, o quociente da fracção é arredondado para a centésima imediatamente superior.*

*9 - Para efeitos do disposto neste artigo, pode o Ministro das Finanças, relativamente a determinadas actividades, considerar como inexistentes as operações que dêem lugar à dedução ou as que não confirmam esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos n.os 2 e 3.*

**28.** Deste modo, o ordenamento jurídico permite aos sujeitos passivos enquadrados no regime misto – nomeadamente a Requerente – escolher entre o exercício do direito à dedução através do método pro rata ou da afectação real. Tal como resulta do disposto no artigo 23.º do CIVA (com particular destaque os números 1 e 2), o sujeito passivo encontra-se livre para realizar a escolha que acredita ser mais adequada à atividade que leva a cabo e, portanto, ao imposto que tem de suportar e, consequentemente, de deduzir (sendo certo que esta adaptabilidade do método escolhido à realidade concreta seria sempre imperfeita e incompleta no caso da escolha partir da Autoridade Tributária ou do Legislador e não do próprio sujeito passivo que conhece, melhor que ninguém, a realidade económica e fiscal onde se insere).

29. Obviamente que a escolha do sujeito passivo coincidirá com o cumprimento real do princípio da neutralidade do imposto, porquanto a escolha será sobre o método que permitir a dedução da totalidade do imposto suportado. Como refere o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul processo nº 192/09.3BESNT de 24-02-2022:

*“II. O método da afetação real pressupõe a possibilidade de determinar concretamente os inputs afetos às atividades tributadas e às atividades isentas, deduzindo-se integralmente o IVA suportado, no primeiro caso, e não se deduzindo no segundo.*

*III. No caso dos sujeitos passivos mistos, o método a utilizar, para cálculo do imposto dedutível, deverá ser o que assegure a maior neutralidade.”*

30. Ora, no caso concreto a Requerente deduziu o IVA de 2022 através do método pro rata e refere que a utilização do método da afetação real permitiria o cumprimento integral do princípio da neutralidade do IVA devido à concreta realidade económica em que atua (área de custódia de títulos). É precisamente neste contexto que a Requerente sufraga o entendimento segundo o qual a escolha do método de dedução se consubstancia num erro de direito que, como tal, permite a alteração retroativa ao abrigo do artigo 98.º, n.º2, do CIVA. A questão é, pois, a de saber se o alegado erro é fundamento para a sua pretensão.

31. A este propósito importa atender ao disposto no artigo 98.º n.º2 do CIVA que determina:  
*«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.»*

Ou seja, o artigo 98.º n.º2 do CIVA prevê uma situação de erro de enquadramento ou de direito. Por sua vez e ainda a propósito do erro, importa chamar à colação o artigo 78.º n.º6 do CIVA que prevê: *«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.»*

**32.** Assim sendo, se o artigo 98.º n.º2 do CIVA é relativo ao erro de direito o artigo 78.º n.º6 já incide sobre o erro material ou de cálculo. A este propósito, citando a jurisprudência vertida na decisão arbitral nº117/2013-T à qual se adere, considera-se que: “... *estar-se-á perante um erro material no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efetuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou.*”

**33.** Do exposto resulta que no presente caso não está em causa – indubitavelmente – um erro material ou de cálculo (o que tão pouco a Requerente alegou). Quanto à possibilidade da existência do erro de enquadramento ou de direito importa atentar à pertinente densificação realizada por Afonso Arnaldo / Tiago Albuquerque Dias (“Afinal qual o prazo para deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança jurídica” in Cadernos IVA 2014, Reimpressão, Almedina, 2022, pp.39 e ss), que referem o seguinte:

*“Assim, por erro (para estes efeitos) deverá entender-se qualquer incorreta representação da realidade fáctica, quer jurídica que se materializará num ato diferente do que o sujeito passivo pretendia (poderia) realizar.*

Encontramos no Código de IVA duas situações de erro: erro material e de cálculo (artigo 78.º n.º6 CIVA) e erro de enquadramento ou de direito (artigo 98.º n.º2 CIVA).

Conforme decisão arbitral nº117/2013-T:

*“Assim, estar-se-á perante um erro material no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efetuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou.”*

- 34.** Entendemos assim que o erro material ou de cálculo abrange as situações em que o sujeito passivo se engana na concretização do ato de dedução ou liquidação, nomeadamente por lapso na transcrição de valores ou por razões aritméticas.
- 35.** Voltando ao caso concreto, é manifesto que a Requerente não se equivocou na determinação da norma aplicável. Com efeito, em 2020 a Requerente optou, voluntariamente, por aplicar o método de dedução pro rata. E obviamente que essa escolha não resultou da errada interpretação ou aplicação das normas jurídicas, mas apenas de uma opção que permitisse o cumprimento rigoroso do princípio da neutralidade do tributo. Por conseguinte, não estamos no âmbito de erro de direito na consagração do n.º2 do artigo 98.º do CIVA, mas apenas perante uma decisão legítima no âmbito da autonomia do sujeito passivo de modificação de metodologia de dedução, que nos termos do n.º6 do artigo 23.º do CIVA, por razões de estabilidade e segurança jurídica apenas pode dar origem a correções a efetuar até à última declaração periódica do ano em causa, e nunca retroativamente.

Vide nesse sentido a decisão arbitral nº612/2022-T:

*«Tendo o sujeito passivo optado, no âmbito da sua autonomia, por um dos métodos previstos no Código do IVA, não pode, com efeitos retroativos, alterar o método de dedução utilizado quando se constituiu o direito à dedução nos termos do Código do IVA.*

*(.....) Contudo, resulta evidente de uma leitura atenta da lei que quaisquer correções ao cálculo do montante de dedução apurado provisoriamente durante um determinado ano civil, devem ser efetuadas no final desse mesmo ano, tendo por base os valores definitivos*

*das operações realizadas. Aliás, não se vislumbra no artigo 23.º do Código do IVA qualquer entendimento que permita a um sujeito passivo que, tendo optado por um método de cálculo do direito à dedução do imposto suportado nos também denominados “inputs promíscuos”, possa alterar retroativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efetuada. Permite, isso sim, que a dedução efetuada ao longo do ano possa ser corrigida na última declaração periódica do ano, mas apenas pela natureza provisória da dedução do imposto. Assim, tendo optado, no âmbito da sua autonomia, por um dos métodos previstos no Código do IVA, não pode, com efeitos retroativos, alterar o método de dedução utilizado quando se constituiu o direito à dedução nos termos do Código do IVA.»*

*Adicionalmente, refira-se, ainda, a decisão do TJUE, proferida no caso CTT, Processo n.º C 661/18, cuja jurisprudência afirmou que «a Diretiva IVA não se opõe a que um Estado membro. Ao abrigo dessa disposição, autorize os sujeitos passivos, com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução proíba esses sujeitos passivos de alterar o método de dedução do IVA aos a fixação do pro rata definitivo.»*

Ou seja, a limitação temporal do n.º 6, do artigo 23.º do CIVA é compatível com os princípios da neutralidade, proporcionalidade e segurança jurídica.

O que reforça o sentido da decisão deste Tribunal arbitral.

- 36.** Nestes termos e por força de tudo o que vem exposto e da jurisprudência citada, entende o Tribunal Arbitral julgar por improcedente o pedido de anulação parcial dos atos tributários de autoliquidação de IVA do ano 2022, materializados na entrega da declaração periódica referente ao mês de dezembro de 2022, ficando prejudicado o julgamento das demais questões colocadas quer pela Requerente (nomeadamente quanto aos juros indemnizatórios) quer pela Requerida (nomeadamente quanto à incompetência material do Tribunal para julgar parte do pedido).

## **VI. Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## **VII. Valor do processo**

Nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º1, al. a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € **117.154,69**, valor atribuído pelo Requerente, sem contestação da Requerida.

## **VIII. Custas**

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º2 e 22.º, n.º2 do RJAT, no artigo 4.º, n.º4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em €**3.060,00**, a cargo da parte vencida.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de junho de 2026

O Tribunal Arbitral,

---

Fernanda Maçãs (Presidente)

---

José Luís Ferreira (Adjunto)

---

Maria do Rosário Anjos (Relatora)