

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 388/2026-T

Tema: IVA. *Pro rata* de dedução. Sujeito passivo misto. Concessão de crédito.
Revisão oficiosa. Erro imputável aos serviços.

Sumário

- I. A apresentação de um pedido de revisão oficiosa no prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT depende da invocação de erro imputável aos serviços, constituindo a verificação da efetiva existência e imputabilidade desse erro uma questão de mérito e não de tempestividade do pedido.
- II. O entendimento divulgado pela Autoridade Tributária e Aduaneira através do Ofício-Circulado n.º 30.082/2005, de 17 de novembro, relativo ao momento e aos termos da regularização do IVA apurado pelo método do *pro rata*, não permite imputar aos serviços um erro decorrente da inclusão, no cálculo do *pro rata* definitivo, de juros suportados com a emissão de títulos de dívida.

Decisão Arbitral

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos e Dra. Sónia Fernandes Martins (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-06-2026, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., com o número de identificação fiscal ... e com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação parcial da autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) materializada na declaração periódica de IVA n.º..., de 18-02-2022, referente ao período de tributação de dezembro de 2021, bem como a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que apresentou relativamente a essa autoliquidação.

A Requerente peticiona ainda a restituição do IVA que entende ter sido pago em excesso, no montante de € 167.177,27, acrescido de juros indemnizatórios.

A título subsidiário, a Requerente solicita que seja efetuado reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 06-04-2026.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21-05-2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusá-la, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 11-06-2026.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que suscitou exceções e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 22-07-2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações, com possibilidade de a Requerente responder às exceções.

A Requerente pronunciou-se sobre as exceções.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (cfr. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e o Tribunal Arbitral é competente.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente é uma instituição de crédito que realiza operações financeiras enquadráveis na isenção constante da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA ("CIVA"), que não conferem direito à dedução deste imposto e outras que conferem esse direito;
- B) A Requerente adquire recursos que são afetos, simultaneamente, a operações que conferem o direito à dedução e a operações que não conferem tal direito;
- C) Nas situações em que 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 grau de utilização efetiva, a Requerente aplicou o método da afetação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 23.º do CIVA;
- D) Para determinar a medida (*quantum*) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afetos indistintamente às diversas operações por si realizadas (recursos de “utilização mista”), a Requerente aplicou o coeficiente de imputação específico resultante do Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009, da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- E) Dessa forma, com referência ao ano 2021, a Requerente determinou um coeficiente específico de dedução do imposto de 9%;

- F) Tendo em consideração os rácios de fundos próprios e de liquidez definidos pelo Regulamento n.º 575/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26-06-2013, a Requerente procedeu à emissão de títulos de dívida, com vista à obtenção dos fundos e da liquidez necessários ao cumprimento dos requisitos que considerou exigidos por aquele Regulamento;
- G) A emissão de títulos de dívida teve como consequência o pagamento de juros aos obrigacionistas;
- H) Após uma revisão da metodologia adotada no âmbito das operações de concessão de crédito, a Requerente entendeu que, na autoliquidação de IVA materializada na declaração periódica referente ao período de dezembro de 2021, na qual procedeu ao apuramento do *pro rata* definitivo relativo ao ano de 2021, incorreu em erro ao não ter desconsiderado, da contrapartida das operações de concessão de crédito por si realizadas, a importância correspondente aos juros incorridos para cumprimento da obrigação legal de manutenção de fundos próprios e de liquidez exigida às instituições de crédito;
- I) A Requerente entendeu que fez uma entrega em excesso de imposto ao Estado, no montante total de € 167.177,27;
- J) Em 27-11-2025, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, o qual foi tramitado no âmbito do procedimento n.º ...2025..., que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido;
- K) O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 30-12-2025, proferido pelo Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«V.2 - Apreciação

20. A pretensão controvertida na Revisão Oficiosa em apreço consubstancia-se na anulação parcial da autoliquidação de IVA referente ao período de dezembro de 2021 (...), considerando a Requerente tratar-se de um erro na autoliquidação, consubstanciado num erro relativo ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto referente às despesas suportadas com o cumprimento da obrigação legal de deter rácios próprios de capitais para o exercício da sua atividade de concessão de crédito – juros decorrentes da emissão de títulos de dívida.

21. Posto isto, importa, previamente, indagar a suscetibilidade e tempestividade do recurso ao presente procedimento de Revisão Oficiosa como forma de sindicar o ato identificado pela Requerente, com as respetivas consequências (...).

22. A Revisão Oficiosa constitui uma garantia dos administrados/contribuintes, consubstanciando-se num meio administrativo de correção de atos de liquidação de tributos, visando a anulação total ou parcial de um ato que já

produziu efeitos na ordem jurídica, com fundamento em erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória, ou duplicação de coleta, de acordo com o previsto no artigo 78.º da LGT.

23. Tal mecanismo é igualmente aplicável quando estejam em causa atos tributários em IVA, conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 98.º do CIVA, onde se estatui que “Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária” (...).

24. Acrescentando o n.º 2 do mesmo preceito legal que “Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente”.

25. Por sua vez, dispõe o artigo 78.º da LGT, na redação em vigor que: “1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (...)”.

26. Resulta de forma inequívoca e absolutamente clara da letra do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que a revisão oficiosa, apesar de dever ser efetuada pela Administração Tributária, pode resultar da iniciativa desta ou do sujeito passivo.

27. O sujeito passivo pode dirigir o pedido de revisão dos atos tributários à AT com fundamento em qualquer ilegalidade no prazo da reclamação administrativa (regra geral 120 dias e no caso sub judice, por estar em causa uma autoliquidação, 2 anos).

28. A AT, por seu lado, pode fazer a revisão no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

29. Sem prejuízo do que resulta dos outros números do artigo 78.º da LGT, que, perante situações com recorte mais específico, designadamente por se verificar injustiça grave ou notória (artigo 78.º, n.º 4 e n.º 5, da LGT) ou duplicação de coleta (artigo 78.º, n.º 6), fixam um prazo mais alargado para o sujeito passivo solicitar a revisão, a regra que decorre da letra da lei é a de que o sujeito passivo pode apenas solicitar a revisão dentro do prazo administrativo, com fundamento em qualquer ilegalidade.

30. Assim, à luz da redação da primeira parte n.º 1 do citado preceito legal, em conjugação com o disposto no artigo 131.º do CPPT, deparando-se a Requerente com um erro na autoliquidação, a mesma dispunha do prazo de dois anos para apresentar o pedido de Revisão Oficiosa, o que, in casu, não sucedeu.

31. No que concerne ao pedido de Revisão Oficiosa por iniciativa dos sujeitos passivos, importa ainda realçar que, de acordo com aquela que tem vindo a ser a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (STA), por força da salvaguarda do princípio da segurança jurídica, estes [os contribuintes] também podem beneficiar do mesmo prazo que é concedido à AT, mas apenas e só quando que se comprove a existência de erro imputável aos serviços.

32. Atento o decurso do prazo de dois anos, a Requerente pretende aproveitar o prazo de quatro anos conferido à AT.

33. Contudo, somente se, no caso concreto, for patente e perfeitamente identificável que o erro verificado no momento da liquidação do imposto foi cometido pelos serviços, poder-se-á equacionar aplicar o disposto na segunda parte do referido número (...).

34. A revisão oficiosa apresentada nestes termos exige que, cumulativamente, se verifiquem os seguintes requisitos: i) o pedido seja apresentado no prazo de 4 anos, contados a partir do ato cuja revisão se solicita ou a todo o tempo se o tributo não se encontrar pago; ii) tenha origem em “erro imputável aos serviços”; e iii) proceda de iniciativa do contribuinte ou se realize oficiosamente pela AT.

35. Tais pressupostos para a apresentação do pedido de revisão oficiosa são aferidos por referência ao ato de liquidação contestado e à data dessa mesma liquidação, materializada na apresentação da correspondente declaração periódica.

36. Deste modo, no presente caso, em que o sujeito passivo vem solicitar a revisão oficiosa de determinado ato tributário ao abrigo da 2.ª parte do n.º 1 do artigo em análise, apurando-se a sua eventual ilegalidade, importa aferir a quem é imputável o erro invocado.

37. Por força do princípio geral previsto no âmbito do procedimento e do processo tributário, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT e dos contribuintes recai sobre quem os invoque (n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil e n.º 1 do artigo 74.º da LGT).

38. Daqui decorre que, arrogando-se a Requerente do direito à regularização do IVA que, alegadamente, foi indevidamente deduzido, cabe-lhe o ónus de comprovar a ocorrência do erro que lhe está subjacente e a efetiva imputabilidade do mesmo à AT.

39. Nesse pressuposto, apurando-se que o erro é imputável ao contribuinte, sendo o pedido apresentado para além do prazo de reclamação (2 anos a contar da entrega da declaração periódica onde se verificou o erro), a revisão oficiosa deve ser rejeitada por não se encontrarem preenchidos os respetivos pressupostos, em concreto, a tempestividade.

40. Na hipótese do mesmo [o erro] ser imputável à AT, recai sobre esta o dever de apreciar o pedido, revendo o ato em causa.

41. No presente caso, a Requerente invoca, como se viu supra, que o pretense erro na autoliquidação de IVA “é exclusivamente imputável aos serviços”.

42. E tornou-se imputável à AT em resultado do entendimento por esta preconizado “de que a dedução do IVA apurado de acordo com o método do pro rata só poderá ser efetuada na declaração periódica do período a que respeita e eventuais regularizações apenas são admissíveis na última declaração do período (cf. n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA), tendo por base o entendimento vertido no ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro” (...).

45. Desde logo cumpre realçar que o entendimento em causa decorre da legislação em vigor. Nem o CIVA, nem a DIVA tutelam a pretensão de alteração retroativa do método de dedução aplicado, considerando que o imposto dedutível foi já calculado nos termos do art.º 23.º, tendo sido apurado segundo o método escolhido.

46. Acresce que, conforme ficou exemplarmente vertido na decisão proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 493/2021-T, de 19 de outubro de 2022: “As orientações genéricas (instruções administrativas) ínsitas em circulares ou ofícios circulados, que visam a uniformização de interpretação e aplicação das leis tributárias, só vinculam os funcionários e os órgãos da Autoridade Tributária e Aduaneira, não vinculam os contribuintes. A circunstância dos sujeitos passivos optarem por adotar o entendimento vertido nas orientações genéricas, só por si, não implica ou determina que o erro em que o sujeito passivo tenha incorrido seja imputável aos serviços da AT (...).”

47. Ademais, tendo em consideração o alegado pela Requerente e ao pedido formulado que se consubstancia numa alteração retroativa dos critérios que presidiram à escolha do método de dedução aplicado aos recursos de utilização mista e aos moldes em que deveria ser exercido o direito à dedução, cumpre salientar que o exercício do direito à dedução está na disponibilidade dos sujeitos passivos, assim como a opção por um dos métodos previstos no CIVA.

48. Nesse sentido, não se concebe que este venha invocar a ocorrência de um erro, quando não deduziu aquilo que poderia deduzir e, menos ainda, que esse hipotético erro seja imputável aos serviços da AT (...).

49. Portanto, salvo melhor opinião, considera-se não existir qualquer erro imputável aos serviços para efeitos do disposto no n.º 1 e do n.º 2 do art.º 78.º da LGT, nem a Requerente fez prova disso, como lhe competia (...).

51. Saliente-se ainda que a Requerente nunca se viu coartada dos meios de garantia e defesa ao seu dispor, nomeadamente da reclamação administrativa – reclamação graciosa –, cujo prazo é de dois anos, por se tratar de uma autoliquidação (art.º 131.º CPPT), por oposição ao prazo ordinário de 120 dias, de que dispõem os contribuintes para atos que não sejam atos de autoliquidação.

52. O próprio legislador já previu um prazo substancialmente alargado (de 120 dias para 2 anos) para as situações em que seja o contribuinte a autoliquidar o tributo devido.

53. O alargamento de tal prazo teve justamente em conta permitir ao sujeito passivo corrigir eventuais lapsos que possam ter ocorrido aquando do preenchimento da (auto)liquidação.

54. Antevendo essa circunstância, o legislador decidiu distinguir os prazos de reclamação administrativa para as situações de autoliquidação, porquanto considerou que o prazo geral de 120 dias podia não ser suficiente para o sujeito passivo detetar e corrigir alguma desconformidade na declaração apresentada.

55. No caso dos autos, a Requerente poderia ter lançado mão da via de impugnação procedimental adequada – reclamação graciosa – sendo que beneficiava do prazo de dois anos para o fazer, e não o fez, pelo que terá de se conformar com a sua omissão, sob pena da sua atuação configurar um verdadeiro abuso de direito.

56. Assim, e conforme melhor se expôs, não tendo sido demonstrada (...) a ocorrência de qualquer “erro imputável aos serviços”, inexistiu qualquer dever por parte da Administração Tributária no que diz respeito à realização oficiosa da

referida revisão, nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LCT, sendo certo que o prazo para o desencadear do referido procedimento, por iniciativa do contribuinte, constante da primeira parte do referido artigo, já se encontra ultrapassado (...).

57. Face à realidade dos factos descrita pela Requerente (...), pode concluir-se que estamos perante uma situação de alteração retroativa dos critérios que presidiram à escolha do método de dedução relativamente aos encargos em causa, tendo os mesmos sido considerados, à data da entrega da declaração periódica em análise, como recursos promíscuos/de utilização mista (...).

59. Nos termos do disposto no artigo 167.º da Diretiva IVA, o qual faz parte do Capítulo “Origem e âmbito do direito à dedução”, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

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

61. Quando estiverem em causa “inputs” utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, como para operações sem direito à dedução, estatui o n.º 1 do artigo 173.º da Diretiva IVA que “a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações”.

62. Mais refere este artigo que essa proporção pode ser determinada para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo, podendo ser autorizados pelos Estados Membros outros métodos de repartição, entre os quais a dedução com base na utilização da totalidade ou parte desses bens e serviços.

63. No artigo 174.º da Diretiva IVA, são estabelecidas regras para determinação do cálculo do “pro rata” de dedução a que se refere o artigo 173.º do mesmo diploma, prevendo-se que o mesmo seja determinado numa base anual. De acordo com o artigo 175.º da referida Diretiva, o “pro rata” aplicável provisoriamente a determinado ano é calculado com base nas operações do ano anterior ou, não existindo estas, com base numa estimativa. A fixação do “pro rata” definitivo para cada ano (aplicável no ano seguinte como provisório) implica o ajustamento das deduções que tenham sido efetuadas com base no pro rata provisório aplicado. Idêntico raciocínio se aplica ao método da afetação real.

64. Quanto às restantes regularizações, encontram-se estatuídas no Capítulo 5, com a epígrafe “Regularizações das deduções” do Título X da Diretiva IVA, (...) corresponde[ndo] aos artigos 184.º a 192.º, onde se prevê situações específicas em que se admite que ocorram regularizações do imposto.

65. Resulta que a utilização que é dada aos recursos, ou a que lhes é destinada, determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 173.º da Diretiva IVA, e o âmbito de eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes, os quais devem ser efetuados nas condições previstas nos artigos 184.º a 192.º da Diretiva IVA (...).

67. Esses ajustamentos previstos das deduções permitem evitar inexatidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, nomeadamente, se verifiquem, posteriormente à declaração, alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções (Acórdão de 30 de março de 2006, “Uudenkaupungin kaupunki”, C-184/04, n.º 25).

68. Como elucida o TJUE, o n.º 1 do artigo 185.º da Diretiva trata das “alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços”, ao passo que o n.º 2 do artigo 187.º da mesma Diretiva, que é específico para bens de investimento para os quais a duração do ajustamento é mais longa, esclarece que esse ajustamento é realizado em função das “alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos, produzidos ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez”.

69. Do referido, afigura-se, assim, que a Diretiva do IVA não prevê qualquer ajustamento em que sejam enquadráveis as alterações realizadas pelo sujeito passivo.

70. Importa por isso – e em moldes sequenciais – analisar este ajustamento no quadro da legislação nacional, atendendo nomeadamente ao Código do IVA.

71. Ora, o regime nacional – em concreto, o artigo 22.º do CIVA, em consonância com o disposto no artigo 179.º da Diretiva IVA – determina que, em regra, o direito à dedução do imposto surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

72. Ou seja, deve ser exercido na declaração do período correspondente à sua génese ou do período em que os elementos necessários à sua efetivação tenham chegado à posse do sujeito passivo.

73. Esse período, por norma, corresponde àquele em que se tiver verificado a receção das faturas.

74. A dedução do imposto pressupõe o registo contabilístico do documento de suporte das operações realizadas (i.e., em geral, a fatura), de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 48.º do CIVA, após a sua receção, até à data da apresentação da declaração periódica respetiva ou até ao termo do prazo de apresentação.

75. Assim sendo, a dedução do imposto considera-se concretizada com a apresentação da declaração do período, tendo, então, por base o registo contabilístico dos documentos que lhe serviram de suporte, independentemente de o encargo ter sido considerado na sua totalidade, parcialmente ou mesmo desconsiderado na autoliquidação entregue.

76. O n.º 1 do artigo 20.º do CIVA determina, como princípio, a dedutibilidade do IVA suportado a montante pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços que se destinem a ser por si utilizados na realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

77. Com efeito, o IVA suportado por um sujeito passivo em aquisições de bens e prestações de serviços utilizados na realização de operações tributadas é imediata e totalmente dedutível, enquanto o imposto suportado a montante para o exercício de atividades que não conferem direito à dedução afasta essa possibilidade imputação direta.

78. Na situação de estarmos perante um sujeito passivo misto, que realiza operações que conferem direito à dedução, a par de outras que não conferem esse mesmo direito, utilizando indistintamente os “inputs” em ambos os tipos de operações, como sucede no caso concreto, a dedutibilidade do imposto que onere as aquisições desses bens e serviços encontra-se limitado à parte do IVA proporcional ao montante relativo às operações tributáveis que conferem direito à dedução, por força do disposto no artigo 173.º da Diretiva IVA, transposto para o CIVA através do respetivo artigo 23.º, onde se definem os diversos métodos de dedução passíveis de ser adotados pelos sujeitos passivos.

79. Os métodos previstos são, portanto, (...) dois: o da afetação real e o da percentagem de dedução ou “pro rata” (este, com a natureza de percentagem geral ou genérica, apelando aos montantes das transmissões de bens e prestações de serviços, montantes esses que, porque se está perante operações sujeitas ao imposto, serão os que resultam das disposições que determinam a base do valor tributável, em particular o artigo 16.º do CIVA).

80. Admissível como método supletivo, a utilização do método do “pro rata” pode ser, como vimos, afastada pela AT, exigindo a utilização do método da afetação real, quando entenda estarem reunidas e verificadas as condições previstas no n.º 3 do artigo 23.º do CIVA.

81. O denominado método da afetação real “(...) consiste na aplicação de critérios objetivos, reais, sobre o grau ou intensidade de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito” (vide o n.º 2 do artigo 23.º do CIVA).

82. É de acordo com esse grau ou intensidade de utilização dos bens, medidos por critérios objetivos, que o sujeito determinará a parte de imposto suportado que poderá ser deduzida.

83. Os critérios estão sujeitos ao escrutínio da AT, que pode vir a impor condições especiais ou mesmo a fazer cessar o procedimento de afetação real, no caso de se verificar que assim se provocam ou podem provocar distorções significativas da tributação.

84. A aplicação prática deste método pressupõe a existência de uma relação entre as aquisições de bens e serviços efetuadas pelo sujeito passivo e as operações ativas correspondentes. Naturalmente, a referida ligação entre custos e proveitos deverá encontrar-se suportada em documentos comprovativos das operações ativas e passivas, bem como numa adequada segregação contabilística das atividades desenvolvidas. Deste modo, “imputando aos produtos tributados as despesas que com eles estão relacionadas, cria-se uma zona dentro da empresa (perspetiva real) onde se pode proceder à dedução integral do IVA que foi suportado”.

85. Por outro lado, o método da percentagem de dedução ou “pro rata” encontra-se definido na alínea b) do n.º 1 e n.º 2, do artigo 23.º, e desenvolvido nos n.ºs 4 a 8 deste mesmo preceito legal.

86. Trata-se de uma dedução parcial, que se traduz no facto de o imposto, suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados num e noutro tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.

87. Assim, sendo realizada a opção pelo método da percentagem de dedução para o cálculo do IVA dedutível relativamente às aquisições de bens e serviços de utilização mista, determina o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA que: “A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efetuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afetação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita”.

88. Resulta, portanto, evidente que, quaisquer correções no cálculo do montante 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.

89. Saliante-se que, de acordo com o Ofício-Circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, os casos como o presente não são suscetíveis de serem enquadrados nas situações de regularização previstas no artigo 78.º do CIVA – identificando o n.º 8 da mencionada instrução administrativa as situações que se encontram excluídas do respetivo âmbito –, não porque não se pudessem aí incluir, mas porque a sua disciplina está regulamentada noutros normativos legais, como sejam os artigos 23.º a 25.º do CIVA.

90. O mesmo entendimento foi veiculado no parecer do Centro de Estudos Fiscais (CEF) n.º 41/2013, de 2013-10-04, da autoria da Dr.ª Cidália Lança, com despacho concordante do Diretor do CEF de 2013-10-08, onde se refere expressamente que: “as correções ao cálculo da percentagem de dedução devem ser feitas no final do ano em causa e também que devem ser refletidas na declaração referente ao último período do ano em causa (...)”.

91. De facto, afigura-se inelutável que o exercício do direito à dedução, tal como a opção por um dos métodos previstos no CIVA, encontra-se na total disponibilidade dos sujeitos passivos.

92. Esta é uma opção que se encontra no âmbito da autonomia da atuação permitida pelo imposto e que se encontra materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo.

93. Nesse sentido, não se concebe que este venha, agora, invocar a ocorrência de um erro, quando não deduziu aquilo que poderia deduzir.

94. Sendo que, como é evidente, jamais tal alegado erro pode ser imputável à AT.

95. Aliás, esta não se pode substituir aos sujeitos passivos no exercício legítimo do direito de opção sobre deduzir ou não o imposto e em que moldes.

96. Por seu turno, cumpre realçar-se, uma vez mais, que estamos perante um ato de autoliquidação, o qual, por definição, é voluntário.

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

98. Sendo certo que não existe qualquer norma no CIVA que sirva de suporte legal à alteração retroativa dos critérios de dedução pretendida pela Requerente, já que esta escolha apenas pode ser realizada para cada aquisição de bens ou de serviços no momento em que se constitui o direito à dedução nas condições previstas no n.º 1 do artigo 20.º, no n.º 1 do artigo 22.º e no artigo 23.º do CIVA.

99. Em abono do que se deixou supradito traz-se à colação a decisão proferida no âmbito do processo n.º 804/2021-T, pelo CAAD, onde de forma clara e objetiva ficou afirmado: “Considera-se consequentemente que as alterações retroativas aplicadas pela Reclamante no cálculo do direito à dedução de bens e serviços de utilização mista não têm por base quaisquer erros materiais ou de cálculo previstos no artigo 78.º nem erros de qualquer outra natureza, pois nos termos do artigo 23.º do Código do IVA o sujeito passivo fez uma opção no momento do nascimento do direito à dedução, conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 22.º do Código do IVA, a qual se encontra no âmbito da autonomia de atuação permitida pelo imposto e materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo. Nada existe na lei que permita estabelecer essa alteração posteriormente com eficácia retroactiva e o TJUE já declarou que o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade não se opõe a que o Estado português limite a possibilidade de efetuar essa alteração”.

100. No mesmo sentido veja-se, entre outras, as decisões proferidas pelo CAAD no âmbito dos processos n.ºs 945/2024-T, 646/2023-T, 649/2022-T, 611/2022-T e 136/2018-T.

101. Na presente situação, os factos e valores eram perfeitamente conhecidos da Requerente, encontravam-se registados na sua contabilidade, não advindo de qualquer circunstância que lhe fosse alheia, pelo que o direito à dedução e ou

regularização da dedução inicial não pode ser efetuado no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, mas apenas no prazo previsto no n.º 6 do artigo 23 do CIVA.

102. Foi com base nesses elementos que, a mesma, decidiu, de acordo com o declarado, no âmbito da autonomia que lhe é conferida pelo CIVA, aplicar o método da percentagem de dedução.

103. Ora, determina o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, invocado pela Requerente, que “Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente”.

104. Conforme refere João Canelhas Duro: “(...) também o n.º 2 do art.º 98.º institui um prazo de dedução de imposto, sendo aplicável àquelas situações pouco comuns em que o registo das operações não ocorre no momento previsto no n.º 1 do artigo 48.º ou em que há uma grande dilação temporal entre a data das operações e a receção da fatura, permitindo-se que venha a ser efetuado o registo e se proceda à dedução no prazo de quatro anos. Estão em causa situações em que, por exemplo, por facto imputável ao prestador, vendedor ou terceiro, os documentos de suporte da dedução não são atempadamente disponibilizados ao sujeito passivo, podendo ser exercido o direito à dedução no prazo de quatro anos. Nestes termos, o prazo de quatro anos aí previsto não é manifestamente aplicável às pretensões de regularização de imposto, salvaguardando-se apenas as situações de dedução tardia de imposto por motivo da também tardia receção do documento que titula o direito ou por inadvertida omissão no registo contabilístico, não se encontrando, em qualquer caso, o encargo registado aquando da realização da autoliquidação de imposto”.

105. Este entendimento, quanto ao âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 98.º CIVA, encontra-se vertido não só no Ofício-Circulado n.º 30.082/2005, de 17 de novembro, emitido pela Direção de Serviços do IVA, em concreto, do seu ponto 8., como decorre também da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0966/10, de 18 de maio de 2011.

106. No que concerne à aplicação do prazo constante do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, aderimos à decisão proferida no âmbito do processo n.º 611/2022-T, proferido pelo CAAD.

107. Neste ficou consignado que: “(...) Da leitura e interpretação do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, na mesma existe a expressão “Sem prejuízo de disposições especiais” que vem reforçar a ideia de que o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA é uma norma especial. O n.º 2 do artigo 98.º do CIVA aplicar-se-á naquelas situações em que não houve registo/contabilização da fatura ao abrigo do artigo 45.º do CIVA e aí sim, devido ao princípio da neutralidade fiscal, não se coartar o sujeito passivo a exercer o direito à dedução. Por outro lado, no artigo 78.º do CIVA nos números relevantes para o caso controvertido, os n.ºs 2 e 6, têm subjacente a ideia de que tenha havido um registo/contabilização prévio e a base tributável ou imposto previamente registado/contabilizado vai sofrer alterações subsequentes devido aos fatores elencados nos n.ºs 2 e 6 do artigo 78.º do CIVA. Adicionalmente, aplicar-se o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA ao caso concreto, levanta-se a dúvida se não será posta em causa a certeza jurídica que deve nortear a relação jurídico-tributária, estando nós num ramo de Direito Público. Repare-se neste caso: no ano 1, calculou-se o pro rata provisório e o definitivo ao abrigo do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA e, portanto, a situação jurídica consolidou-se. No ano 4, o sujeito passivo vem discutir a base de cálculo do direito à dedução parcial, i.e., numa situação de pro rata, deduziu no ano 1 em termos definitivos 10%, mas, no ano 4 voltou a analisar a situação do ano 1 e chega à conclusão que afinal, o pro rata definitivo no ano 1 deveria ter sido 15%, logo haverá imposto a reembolsar referente ao ano 1. Então se é assim, os anos 2 e 3, têm os pro ratas “errados/inexatos”, havendo lugar a regularizações de imposto para mais e menos. Onde é que está a segurança jurídica e previsibilidade? Além disso, é o próprio TJUE, conforme é salientado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 804/2021, a admitir que a legislação que temos no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA (artigo 173.º DIVA) não põe em causa os princípios da neutralidade, efetividade e proporcionalidade.

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

108. Sublinhe-se o facto de o direito à regularização, tal como o direito à dedução, não é absoluto, encontrando-se sujeito a determinados requisitos.

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

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

111. A alteração pretendida 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.
112. 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.
113. A dedução configura-se como um direito e não um dever.
114. Aliás, este é indubitavelmente o entendimento que decorre da lei (artigo 19.º e ss do CIVA e 167.º e ss da Diretiva IVA) e que tem sido desenvolvido por múltipla jurisprudência, nacional e comunitária, e bem assim, pela doutrina.
115. Por sua vez, o exercício do direito à dedução está na disponibilidade dos sujeitos passivos.
116. Trata-se, como se referiu incidentalmente supra, de uma opção que se encontra no âmbito da autonomia da atuação permitida pelo imposto e que se encontra materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo.
117. Este é, portanto, um ato que, por definição, é voluntário.
118. 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 transações – faturas falsas – (cfr. art. 19.º 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 verifiquem os respectivos requisitos legais, não pode exercer direitos que lhe não cabem, o que sucederia se procedesse à dedução oficiosa do imposto), sendo certo que tal direito está igualmente sujeito a determinadas formalidades, mesmo temporais, que têm que ser acatadas pelo contribuinte”.
119. Daqui resulta que não se pode admitir a existência de qualquer erro suscetível de ser objeto de correção.
120. 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.
121. 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.
122. A Requerente dispunha de todas as informações, sendo que nenhuma alteração legislativa ocorreu quanto a este tipo de encargos, não se vislumbrando qualquer razão que motivasse o alegado erro.
123. Desta forma, não é legítimo, nestes casos, 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.
124. Do não exercício da faculdade que lhe é concedida, não pode resultar a ilegalidade da autoliquidação por ocorrência de erro.
125. Em conclusão, na situação “sub judice”, não estamos perante um erro de direito.
126. 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.
127. Sem prescindir, importa ressaltar que, no que se refere ao valor do pedido, a Requerente limita-se a fazer referência a percentagens de dedução e por consequência ao valor reclamado, sem que, quanto ao mesmo, demonstre e comprove o respetivo cálculo de forma cabal, especificando e comprovando quais as variáveis que não foram tidas em consideração e em que medida as mesmas determinaram uma alteração dos cálculos efetuados.

128. Perante a inexistência de prova inequívoca, não se mostra possível a verificação da metodologia de apuramento dos valores de dedução adicional, percentagem de dedução e do montante de imposto que a Requerente pretende deduzir.

129. A nosso ver, a apresentação da declaração periódica e de meros documentos internos elaborados pela Requerente, não comprovam os factos alegados, seja quanto ao IVA deduzido, seja quanto ao imposto a deduzir e respetivos critérios de imputação.

130. Note-se que, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

131. Por conseguinte, “[s]obre a administração recai o ónus de provar a ocorrência de factos de que deriva o direito à liquidação do IVA e o sujeito passivo terá o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito que se arroga a Administração” [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), de 2024-01-11, processo n.º 02799/09.0BEPT].

132. Conforme jurisprudência firmada do STA, recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como pressuposto do direito à dedução do IVA (*idem*)».

- L) A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30.082/2005, de 17 de novembro, cujo teor se dá como reproduzido, publicitado em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_30082-2005_de_17_de_novembro_dsiva.pdf
- M) Em 23-03-2026, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e nos que constam do processo administrativo.

Não se provou que a Requerente tenha pagado no ano de 2021 juros no montante total de € 50.408.148,60, relativos a títulos emitidos para cumprir a obrigação legal de possuir um rácio mínimo de fundos próprios e um rácio mínimo de liquidez, nem que a desconsideração desses alegados juros no cálculo do *pro rata* de dedução tivesse determinado um aumento do IVA dedutível no montante de € 167.177,27.

Como bem menciona a Autoridade Tributária e Aduaneira, na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa:

«– a Requerente limita-se a fazer referência a percentagens de dedução e por consequência ao valor reclamado, sem que, quanto ao mesmo, demonstre e comprove o respetivo cálculo de forma cabal, especificando e comprovando quais as variáveis que não foram tidas em consideração e em que medida as mesmas determinaram uma alteração dos cálculos efetuados;

- perante a inexistência de prova inequívoca, não se mostra possível a verificação da metodologia de apuramento dos valores de dedução adicional, percentagem de dedução e do montante de imposto que a Requerente pretende deduzir;
- a apresentação da declaração periódica e de meros documentos internos elaborados pela Requerente, não comprovam os factos alegados, seja quanto ao IVA deduzido, seja quanto ao imposto a deduzir e respetivos critérios de imputação».

O documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, onde se refere esse montante de juros, não tem potencialidade para considerar provado esse quantitativo, pois, como nele se menciona, baseou-se na «informação disponibilizada» pela Requerente, designadamente a que consta do anexo II desse documento, em que são feitas indicações genéricas de montantes a título de «encargo com juros das emissões no exercício», sem qualquer documento que comprove os valores declarados, nem explicitação da forma como foram calculados esses valores.

Por outro lado, como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito do presente processo, os documentos que constam dos anexos do documento n.º 4 não são documentos contabilísticos, sendo meros documentos internos elaborados para justificar a revisão do IVA dedutível, não havendo qualquer indicação nesse documento de que a entidade que o elaborou tenha efetuado qualquer diligência no sentido de averiguar se os elementos que lhe foram fornecidos pela Requerente correspondiam à realidade, como se depreende da seguinte afirmação, constante da página 4:

«O presente trabalho não constitui uma auditoria exaustiva aos procedimentos adotados pelo Banco B... em matéria fiscal, nem aos documentos que suportam os movimentos contabilísticos, pelo que não podemos assegurar que, em resultado de uma eventual fiscalização, interna ou externa, não possam eventualmente ser identificadas questões pela AT».

Para além disso, não foi apresentada prova da conexão da emissão dos títulos referidos no documento n.º 4 com as referidas obrigações legais de a Requerente possuir um rácio mínimo de fundos próprios e um rácio mínimo de liquidez.

Neste contexto, tratando-se de matéria de facto controvertida (cfr. artigos 35.º a 40.º da resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira) e não havendo elementos de prova que permitam a este Tribunal Arbitral formar convicção positiva sobre a correspondência à realidade dos valores que constam desses documentos, quanto ao montante dos juros indicados e à sua relação com as obrigações legais de manutenção pela Requerente de rácios mínimos de fundos próprios e de

liquidez, consideram-se não provados esses factos e, consequentemente, também não provado o valor indicado pela Requerente como sendo o montante pago a mais por não ter desconsiderado esses juros.

3. Matéria de direito

Importa apreciar prioritariamente as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.1. Questão da incompetência material do Tribunal Arbitral para a condenação da AT no reembolso

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que «o processo arbitral não é o meio próprio para que um direito em matéria tributária seja reconhecido, como a quantia exata a reembolsar, decorrente de uma eventual procedência do pedido, também não pode ser determinada neste momento no presente processo arbitral» e que o «reembolso só deve ser quantificado pela AT, nos termos do artigo 100.º da LGT, em sede de execução do julgado aquando da anulação parcial da autoliquidação de IVA».

A Requerente diz, em suma, que a obrigação de reembolsar as quantias pagas indevidamente é consequência da anulação, inserindo-se na obrigação de repor a situação que existiria se os atos anulados não tivessem sido praticados.

O artigo 24.º, n.º 1, do RJAT estabelece o seguinte:

«A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso:

- a) Praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral;*
- b) Restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os atos e operações necessários para o efeito;*

- c) *Rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;*
- d) *Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar».*

Como resulta da conjugação do corpo do n.º 1 com a sua alínea b), a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos **exatos termos da procedência** da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os atos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT], o qual estabelece que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

Entre essas competências incluem-se a de, na sequência da anulação do ato objeto de impugnação judicial, proferir condenação da «Administração Tributária a restituir o imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios», como é entendimento jurisprudencial

pacífico do Supremo Tribunal Administrativo (¹).

Como é referido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 08-06-2017, proferido no âmbito do processo n.º 06112/12, «o princípio da tutela jurisdicional efetiva com consagração constitucional (cfr. art.º 268.º, n.º 4, da Constituição da República) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do ato tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do ato tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respetivos juros» e que «o princípio da economia processual que exige que se ponha fim ao litígio utilizando do processo judicial tudo o que puder ser aproveitado para basear uma decisão do Tribunal de onde sai logo uma definição da situação tributária concreta sob análise que não careça de qualquer nova pronúncia da Administração Tributária».

No mesmo sentido da competência dos tribunais arbitrais para condenação em reembolso de quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios tem vindo a decidir uniformemente o Tribunal Central Administrativo Sul, como pode ver-se pelos acórdãos de 25-06-2019, proferido no processo n.º 044/18.6BCLSB; de 22-05-2019, proferido no processo n.º 7/18.1BCLSB; e de 30-03-2023, proferido no processo n.º 153/21.4BCLSB.

O regime legal do reconhecimento de juros indemnizatórios confirma este entendimento.

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

¹ Proferindo condenações deste tipo em processos de impugnação judicial, podem ver-se, entre muitos, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21-09-2016, proferido no processo n.º 0571/13; de 08-03-2017, proferido no processo n.º 0298/13; de 22-03-2017, proferido no processo n.º 0165/13; de 29-03-2017, proferido no processo n.º 0164/13; e de 31-01-2018, proferido no processo n.º 01157/17.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao preceituar que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, o que tem ínsita a possibilidade de reconhecimento do direito ao reembolso da quantia indevidamente paga, que é pressuposto da existência daqueles juros.

Assim, os tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD são competentes para condenar em reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios, quando existam no processo elementos suficientes para isso e, pelo menos, quando não se divisem divergências justificadas das partes quanto ao seu montante, como entendeu o Tribunal Central Administrativo Sul, no citado acórdão de 22-05-2019, proferido no processo n.º 07/18.1BCLSB [quando *«não discerne (ainda que com eventual erro de julgamento) discordância das partes quanto a esse montante»*].

Improcede, assim, a exceção de incompetência.

3.2. Questão da inimpugnabilidade do ato de autoliquidação

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que o pedido de revisão oficiosa não foi apresentado no prazo de dois anos previsto para a reclamação graciosa de atos de autoliquidação e *«inexistindo no caso vertente erro imputável aos serviços (...) impõe-se concluir que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado intempestivamente»*.

A Requerente defende, em suma, que a tempestividade do pedido de revisão oficiosa é um pressuposto desse procedimento que não foi invocado na respetiva decisão e, por isso, não pode ser invocado neste processo arbitral e, para além disso, existe erro imputável aos serviços.

Na verdade, no regime de revisão dos atos tributários, que consta do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, preveem-se duas situações essenciais em que é admitida a revisão:

- Por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (cfr. artigo 78.º, n.º 1, 1.ª parte);
- Por iniciativa da Administração Tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (cfr. artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte); mas, o contribuinte pode pedir

a revisão com fundamento em erro imputável aos serviços, como decorre do teor expresso do n.º 7 do artigo 78.º da LGT.

Assim, a questão a apreciar reconduz-se a saber se o decurso do prazo da reclamação graciosa (que obsta à admissibilidade da revisão com fundamento na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT) obsta a que seja apresentado pedido de revisão oficiosa, com fundamento na 2.ª parte do n.º 1 deste artigo, em que se permite a revisão oficiosa no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Tem sido entendido que o prazo da reclamação administrativa é o da reclamação graciosa e que, quando o pedido de revisão oficiosa é apresentado no prazo desta, a ela é equiparável (²).

Neste caso, não tendo o pedido sido apresentado no prazo de reclamação graciosa, a possibilidade de revisão oficiosa depende do seu enquadramento na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, em que se estabelece que a revisão pode ser efetuada no prazo de quatro anos após a liquidação, «com fundamento em erro imputável aos serviços».

No caso em apreço, no pedido de revisão oficiosa que apresentou, a Requerente imputou à autoliquidação impugnada erro imputável aos serviços (cfr. artigos 18.º e 19.º do pedido de pronúncia arbitral).

Essa invocação de erro imputável aos serviços é suficiente para enquadrar o pedido na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, para efeitos de aferir da sua tempestividade.

Na verdade, para efeitos de apreciação de um pressuposto procedimental, não é necessária a demonstração antecipada da existência do erro, bastando a sua invocação, uma vez que a questão de saber se o erro efetivamente ocorreu e se é imputável aos serviços respeita ao mérito da pretensão.

O entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que não ocorreu erro imputável aos serviços versa sobre um dos aspetos da questão de fundo – que é o de saber se existiu erro imputável aos serviços, pois é este, neste caso, o único fundamento em que se pode basear a revisão.

² Neste sentido tem vindo a entender uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo nos seus acórdãos de 12-07-2006, proferido no processo n.º 0402/06; de 14-11-2007, proferido no processo n.º 0565/07; de 18-11-2015, proferido no processo n.º 01509/13, e de 03-06-2015, proferido no processo n.º 0793/14 (Pleno).

Se a autoliquidação não enfermar de erro ou este não for imputável aos serviços, o pedido improcede, mas por razões de fundo, e não por caducidade do direito de pedir revisão.

Assim, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado dentro do prazo de quatro anos previsto para a revisão e foi invocado erro imputável aos serviços, a autoliquidação contestada não se tornou inimpugnável, pois podia ser revista pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no caso de se verificar o fundamento invocado.

Improcede, assim, a exceção de inimpugnabilidade.

4. Questões de mérito

4.1. Questão do erro no cálculo do *pro rata* de dedução

A Requerente é um sujeito passivo misto, para efeitos de IVA, por efetuar operações que conferem direito à dedução do imposto e operações que não conferem tal direito.

Nos termos do artigo 23.º, n.ºs 4 e 6, do CIVA, a Requerente determinou a percentagem de dedução definitiva referente ao ano de 2021, que foi de 9%.

Posteriormente, a Requerente entendeu que o cálculo dessa percentagem estava errado, por não ter desconsiderado os juros pagos para cumprimento de obrigações legais de manutenção de fundos próprios e rácios de liquidez e que esse erro era imputável aos serviços por a Autoridade Tributária e Aduaneira ter emitido o Ofício-Circulado n.º 30.082/2005, de 17 de novembro, em que publicitou o seu entendimento de que, em suma, a dedução do IVA apurado de acordo com o método do *pro rata* só poderá ser efetuada na declaração periódica do período a que respeita e eventuais regularizações apenas são admissíveis na última declaração do período.

É manifesto, porém, que o alegado erro do entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira veiculado pelo Ofício-Circulado n.º 30.082/2005, quanto à impossibilidade de corrigir o *pro rata* tendencialmente definitivo determinado nos termos do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, nada tem a ver com o erro que a Requerente invoca como fundamento da ilegalidade da determinação do *pro rata*, consubstanciado na não desconsideração, para efeitos de cálculo do *pro rata* de dedução, de juros pagos para cumprimento de obrigações legais de manutenção de fundos próprios e rácios de liquidez.

Na verdade, este erro que é fundamento do pedido de revisão é exclusivamente imputável à Requerente, a quem cabe a obrigação legal de determinar o *pro rata* definitivo, pois não existia qualquer instrução administrativa anterior da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de deverem ser considerados tais juros no cálculo do *pro rata*.

Por isso, não enfermando a autoliquidação contestada de erro imputável aos serviços, único fundamento suscetível de justificar, no caso em apreço, a respetiva revisão e anulação, o pedido de pronúncia arbitral tem de ser julgado improcedente.

Impondo-se esta conclusão, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas, designadamente das relativas à verificação e quantificação dos pressupostos factuais da dedução adicional pretendida e do pedido subsidiário de reenvio prejudicial para o TJUE, por se revelar inútil para a decisão da causa (cfr. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC).

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar improcedentes as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- B)** Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- C)** Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos formulados pela Requerente.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 167.177,27, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 10-08-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Francisco Nicolau Domingos)

(Sónia Fernandes Martins)