

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 820/2025-T

Tema: IVA. Erro na autoliquidação. Reclamação graciosa

SUMÁRIO

I – A fixação do pro rata de dedução efectuada na declaração do final do ano prevista no artigo 23.º, n.º 6, do CIVA é tendencialmente definitiva , mas tal não obsta a que os contribuintes requeiram a regularização, nos termos do artigo 78.º, n.º 6, do CIVA.

II – A autoliquidação efectuada nessa declaração final é ainda passível de reclamação graciosa, no caso de enfermar de erros de facto ou de direito, depois de estar terminado o prazo para correcção através de regularização, como sucede em relação a qualquer declaração periódica de IVA (artigo 97.º, n.ºs 2 e 5, do CIVA).

III – No caso de essa autoliquidação enfermar de erro de direito, o prazo aplicável para reclamar do IVA entregue em excesso é de quatro anos, nos termos previstos no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA", após o nascimento do direito à dedução.

IV - A falta de prova dos pressupostos de facto em que assenta o pedido de pronúncia arbitral justifica a sua improcedência.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Cristina Aragão Seia e Dra. Sílvia Oliveira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 21-11-2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.

A..., S.A., doravante abreviadamente designada por “Requerente”, pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., ..., ..., ...-...Porto Salvo apresentou, em 15-09-2025, 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 da autoliquidação de IVA referente ao ano 2022, materializada na declaração periódica de imposto com referência ao mês de dezembro daquele ano, no montante global de € 471.629,96, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que daquela autoliquidação apresentou.

A Requerente pede reembolso da quantia que entende ter sido paga em excesso, com juros indemnizatórios.

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 16-09-2025.

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 03-11-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) 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 21-11-2025.

Na mesma data foi proferido despacho no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso assim o pretendesse, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 06-01-2026, na qual defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 08-01-2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (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).

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 efectuou autoliquidação de IVA relativa ao ano de 2022, através da declaração relativa ao período 2022 / 12, entregue em 20-02-2023, que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- B) Em 20-02-2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa da referida autoliquidação, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que invocou, além do mais, «*erro na determinação da contrapartida que remunerou os serviços de concessão de créditos prestados* (...) «*isto é, o montante que esta última pode efectivamente dispor por sua conta própria, na medida em que ao valor dos juros recebidos dos clientes não foi deduzida a importância paga pelos juros incorridos pela Reclamante para cumprir a obrigação legal de manutenção dos rácios de capitais próprios, bem como dos rácios de liquidez*»;
- C) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 16-06-2025, proferido pelo Chefe de Divisão de Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, ao abrigo de Subdelegação de competências, que consta do documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- D) Esse despacho remete para a fundamentação da Informação n.º ...- DJT/2025, em que se refere, além do mais, o seguinte:

IV. PEDIDO E CAUSA DE PEDIR

8. Constitui objeto da presente informação a apreciação da legalidade das autoliquidações de IVA correspondentes ao ano de 2022, materializadas na declaração periódica de IVA referente ao período de dezembro, na medida em que, após uma revisão interna de procedimentos, a Reclamante, constatou que no apuramento do IVA dedutível não deduziu ao montante dos juros recebidos dos clientes no âmbito das operações de concessão de crédito, a importância correspondente aos juros suportados para cumprir a obrigação legal de garantia de fundos próprios e de liquidez, legalmente instituída.

9. Consequentemente, alega que tal determinou uma dedução de IVA inferior aquela que considera ter direito, cujo montante refere ascender a € 471.629,96.

10. Nesse sentido, vem pelo presente procedimento administrativo, solicitar que os atos tributários de autoliquidação de IVA referente ao ano de 2022 sejam parcialmente anulados, pugnando pela restituição da importância acima mencionada.

V. ANÁLISE DA RECLAMAÇÃO

V.1.1 - Síntese das alegações da Reclamante

11. Vem a Reclamante invocar a existência de erro nas autoliquidações de IVA indicadas em 1 supra, porquanto, constatou que, incorreu num lapso na determinação da contrapartida da sua atividade de concessão de crédito, na medida em que não deduziu aos juros auferidos dos seus clientes os montantes de juro que pagou pela emissão de títulos de dívida, para efeitos de cumprimento da obrigatoriedade de manutenção de fundos próprios, legalmente exigidos às instituições de crédito.

12. Como refere no artigo 16.º da petição inicial, no âmbito da atividade de concessão de créditos, as instituições de crédito, "encontram-se obrigadas a cumprir um conjunto de mecanismos destinados a garantir a liquidez e solvabilidade, entre os quais a obrigação de deterem um ráio mínimo de fundos próprios, conforme decorre do Regulamento n.º 575/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013.

13. Em cumprimento dessa obrigação, alega que procede à emissão de títulos de dívida, tendo ocorrido no ano de 2022, em juros no montante total de juros de € 72.593.918,57.

14. Sucede que, no cálculo do valor do IVA a deduzir refere que não procedeu à dedução ao valor dos juros auferidos nas operações de concessão de crédito, a importância correspondente aos juros suportados para cumprir a mencionada obrigação legal, considerando tratar-se dum erro na determinação da contrapartida que remunerou os mencionados serviços por si prestados, cuja correção, determina a alteração do pro rata de dedução aplicado.

15. Nessa medida, fazendo apelo à jurisprudência do TJUE, nomeadamente, o Acórdão proferido no caso Glave, processo C- 38/93, de 05 de maio de 1994, e no Acórdão First National Bank of Chicago, processo C- 172/96, de 14 de julho de 1998, concluiu que a contrapartida das operações realizadas pelo sujeito passivo deve ter em consideração os montantes que este, efetivamente, pode dispor.

16. Nestes termos, uma vez que a autoliquidação de IVA por si efetuada, originou, segundo o seu entendimento, a entrega de imposto em excesso no montante de € 471.629,96, vem peticionar a anulação parcial dos atos tributários em causa, por forma a corrigir o erro incorrido pela Reclamante, e em consequência, a restituição do mencionado montante

entregue ao Estado, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, porquanto, considera que se encontram preenchidos os respetivos pressupostos legais, nomeadamente, a existência de erro imputável aos serviços da AT.

V.1.2. Apreciação

17. Analisando o teor da petição inicial apresentada pelo sujeito passivo e considerando que a thema decidendum se traduz em dirimir se o ato tributário em causa se encontra ferido do vício que lhe é imputado, compete-nos analisar os elementos e argumentos apresentados e decidir ainda, sobre o reconhecimento do eventual direito a juros indemnizatórios pelo pagamento indevido da prestação tributária, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.
18. Nesse pressuposto, atendendo à factualidade descrita e aos fundamentos de direito que sustentam o pedido formulado, verificamos desde já que não assiste razão à Reclamante, conforme se demonstrará.
19. A pretensão controvertida na Reclamação Graciosa em apreço, consubstancia-se na anulação parcial das autoliquidações de IVA, referente ao ano de 2022, materializadas na declaração periódica referente ao período de dezembro de 2022 (2212), decorrente da alegada entrega em excesso da importância de € 471.629,96, considerando, a Reclamante, tratar-se de um erro na autoliquidação consubstanciado num erro relativo ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto referente as 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.
20. Face à realidade dos factos descrita pela Reclamante, que desde já se ressalva não comprova como se lhe impunha por força do disposto no artigo 74.º da LGT, dado estar a invocar a ocorrência de um erro no âmbito do direito à dedução cuja correção se mostra favorável à sua pretensão, 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.
21. Com efeito, a Reclamante limita-se a invocar que incorreu num erro na determinação do valor do IVA dedutível, sem que concretize a retificação do imposto deduzido, sendo que, na presente data e no que concerne ao exercício de 2022, a mesma apresentou junto desta unidade de serviços mais duas reclamações graciosas (RG n.º ...2024... e RG n.º ...2025...), onde vem alegar erro no apuramento do IVA dedutível, decorrente quer da alteração do pro rata em virtude da desconsideração no seu cálculo do montante das amortizações financeiras no âmbito dos contratos de locação financeira, quer por alteração do método aplicável (do pro rata para a método de imputação direta/afetação real) relativamente ao imposto incorrido na aquisição de determinado tipo de serviços/áreas de atividade.
22. Posto isto, importa, a título prévio, aferir sobre a suscetibilidade e tempestividade do recurso ao procedimento de Reclamação Graciosa como meio de lograr obter as pretensões formuladas em sede de petição.
23. O direito à dedução encontra-se previsto em termos comunitários, no Título X da Diretiva IVA (artigos 167.º a 192.º), e a nível de direito interno, no Capítulo V - Secção I do CIVA (artigos 19.º a 26.º).

24. Nos termos do disposto no art.º 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
25. Por seu turno, o art.º 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 os bens e serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis.
26. Quando estejam em causa bens e serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução como para operações sem direito à dedução, estatui o art. 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". Essa proporção pode ser determinada nos termos do art.º 174.º da referida Diretiva 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 de parte dos bens e serviços (afetação real).
27. No art.º 174.º da Diretiva IVA são estabelecidas as regras para determinação do cálculo do pro rata de dedução a que se refere o art. 173.º do mesmo diploma, prevendo-se que o mesmo seja determinado numa base anual. De acordo com o art.º 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.
28. Finalmente, a Diretiva IVA estabelece, nos artigos 184.º a 192.º, que constituem o Capítulo 5, com a epígrafe "Regularização das deduções", do título X, intitulada "Deduções", o quadro jurídico para as demais situações de regularização das deduções que tenham sido inicialmente efetuadas. Estes artigos preveem que essas regularizações ocorram quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito; quando posteriormente à declaração, se verifiquem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução, como seja o caso de anulação de compras ou de obtenção de descontos; aquando do não pagamento total do valor das operações. Regulam-se aí ainda as regularizações relativas aos bens de investimento, quando existam variações no direito à dedução nos anos subsequentes àquele em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos e exercido o direito à dedução inicial; quando esses bens sejam objeto de transmissão durante o período de regularização; e finalmente, quando ocorram transições de regime de tributação para regime especial ou a situação inversa.
29. O n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, que transpõe o artigo 168.º da Diretiva IVA, 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.
30. 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.

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

32. Por um lado, o denominado método da afetação real, que "(...) consiste na aplicação de critérios objetivos, reais, sobre o grau ou intensidade de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito. É de acordo com esse grau ou intensidade de utilização dos bens, medidos por critérios objetivos, que o sujeito determinará a parte de imposto suportado que poderá ser deduzida. Os critérios estão sujeitos (...) ao escrutínio da Direção-Geral dos Impostos que pode vir a impor condições especiais ou mesmo a fazer cessar o procedimento de afetação real, no caso de se verificar que assim se provocam ou podem provocar distorções significativas da tributação. (...)

33. E por outro, o método da percentagem de dedução ou pro rata, definido na alínea b) do n.º 1 e n.º 2, do artigo 23.º, e desenvolvido nos n.ºs 4 a 8 do mesmo preceito legal. No fundo, trata-se de uma dedução parcial, que se traduz no facto do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados num e outro tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.

34. Neste caso, a percentagem de dedução a aplicar é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior (pro rata provisório), sendo corrigida na declaração do último período do ano a que respeita, de acordo com os valores definitivos de volume de negócios referente ao ano a que reportam, determinando a correspondente regularização por aplicação do pro rata definitivo.

35. Ora, com a alteração introduzida ao artigo 23.º pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, tais procedimentos foram "estendidos" ao método da afetação real, nomeadamente, aos casos em que o mesmo é imposto pela AT, quer para as situações em que o sujeito passivo exerce atividades económicas distintas, quer para os casos em que se apure que a utilização dos demais métodos poderá originar distorções significativas na tributação, conforme dispõe o n.º 3 do artigo.

36. Com efeito, determina o n.º 6 do art.º 23.º do Código do IVA, 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 efectuada 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.".

37. Pelo que, quer seja feita a opção pelo método da afetação real ou, em alternativa, pelo método da percentagem de dedução, para cálculo do IVA dedutível relativo às aquisições de bens e serviços utilizados em ambas as atividades, os sujeitos passivos devem utilizar durante cada ano uma dedução ou percentagem de dedução provisória, respetivamente,

correspondente à percentagem apurada para as operações realizadas no ano anterior, procedendo, no final do ano, ao apuramento do valor definitivo, tendo por base os valores efetivos referentes ao ano em causa. As regularizações, a favor do sujeito passivo ou do Estado, que se mostrem devidas devem ser incluídas na declaração do último período do ano a que respeita.

38. É pois, manifesto que quaisquer correções no cálculo do valor da dedução, resultante da aplicação do método da afetação real, ou na percentagem de dedução (provisória) utilizada durante um determinado ano civil devem ser efetuadas no final desse ano, tendo por base os valores definitivos referentes a esse ano.

39. As demais situações de regularização do imposto encontram-se previstas no Código do IVA nos artigos 24.º a 26.º e no artº 78.º, abrangendo naqueles primeiros artigos as regularizações decorrentes da alteração de utilização dos bens do ativo imobilizado, e no art. 78.º as situações de regularização da dedução inicialmente efetuada, nomeadamente por alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução.

40. Resulta assim que o art. 23.º do Código do IVA não prevê a possibilidade de um sujeito passivo que, no momento em que se constitui o direito à dedução do IVA, tenha optado por um método de cálculo do direito à dedução do imposto suportado em bens e serviços de utilização mista possa proceder ao aperfeiçoamento do cálculo da dedução do IVA em resultado da retificação da aplicação do método da percentagem de dedução ou do método da afetação real. O mesmo sucedendo quanto pretende alterar retroativamente o método utilizado.

41. Da mesma forma, o art. 24.º do Código do IVA contempla situações de regularização do IVA deduzido inicialmente, quando se verifique nos anos subsequentes a variação das percentagens de utilização dos bens do ativo face à que tenha sido apurada no ano de aquisição desses bens, tendo subjacente que o método utilizado para o direito à dedução nesses ativos não é alterado. As regularizações previstas nos artigos 25.º e 26.º não podem igualmente constituir suporte para qualquer alteração do método de dedução utilizado inicialmente.

42. Acresce que, 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.

43. Da leitura conjugada do artigo 22.º, com o artigo 7.º e 8.º do CIVA, decorre que, tendo em consideração que a obrigação de emissão de fatura tem um âmbito alargado na ordem interna portuguesa, por via de regra, o momento que determina o exercício do direito à dedução é o momento da emissão da fatura de aquisição de bens ou serviços.

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

45. 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 do encargo ter sido considerado na sua totalidade, parcialmente ou mesmo desconsiderado na autoliquidação entregue.

46. De facto, o direito à dedução tem reflexos no apuramento e pagamento do imposto do período a que se refere a declaração periódica, tendo por base, o registo contabilístico

dos documentos que lhe serviram de suporte. A partir desse momento, qualquer correção à dedução (seja decorrente dos registos contabilísticos, declaração periódica, faturas, etc) que venha a realizar-se, constituirá uma regularização do imposto.

47. *O direito à regularização, tal como o direito à dedução, não são absolutos encontrando-se sujeitos a determinados requisitos.*

48. *A afetação à atividade económica que o sujeito passivo faça dos bens e serviços adquiridos delimita o direito à dedução do IVA suportado nessas aquisições. De acordo com o direito interno, nas situações em que os bens e serviços sejam destinados à utilização comum em atividades isentas e tributadas, cabe ao sujeito passivo escolher o método de cálculo do IVA dedutível que reputa mais adequado. Exercida a dedução inicial, o sujeito passivo só pode proceder a correções a essa dedução nas condições previstas nos artigos 23.º a 26.º e 78.º, todos do Código do IVA, sendo que este último não se mostra aplicável ao caso presente.*

49. *No caso concreto, a Reclamante vem alegar a ocorrência de erro na segregação dos custos suportados com a atividade de concessão de crédito, e a sua consideração para efeitos de exercício do direito à dedução.*

50. *Sucede que, essa segregação dos elementos a considerar ou não para efeitos de direito à dedução, tal como a opção por um dos métodos de dedução previstos para o cálculo do IVA dedutível quanto aos bens e serviços de utilização mista, decorre do regime legal aplicável, traduz-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.*

51. *A omissão de dedução de imposto suportado com custos comuns não configura um erro mas uma prática legítima e comum entre sujeitos passivos mistos. Tanto que é frequente que estes sujeitos passivos não deduzam qualquer imposto relativo aos recursos comuns, evitando assim os custos inerentes aos cálculos necessários ao apuramento da parte dedutível. Esta opção encontra-se no âmbito da autonomia de atuação permitida pelo imposto, e é materializada na autoliquidação efectuada pelo sujeito passivo.*

52. *A dedução configura-se como um direito e não um dever. Este é indubitavelmente o entendimento que decorre da lei (artigo 19.º e ss do CIVA e 167.º e ss da Diretiva IVA) e que tem sido desenvolvido pela jurisprudência, nacional e comunitária⁹, e bem assim, pela doutrina".*

53. *O exercício do direito à dedução está na disponibilidade dos sujeitos passivos. Trata-se dumha opção que se encontra no âmbito da autonomia da atuação permitida pelo imposto e que se encontra materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo.*

54. *Este é um ato que, por definição, é voluntário.*

55. *No caso concreto estamos perante atos da vida corrente da atividade exercida pela Reclamante, pelo que, a mesma tem consciência das suas obrigações e encontra-se dotado dos meios técnicos que lhe permitem tomar as devidas opções em tempo oportuno.*

56. *A Reclamante procedeu à dedução nos termos em que o fez, e portanto, não deduziu deliberadamente, e de forma voluntária o valor de que se arroga, como aliás assume no seu petitório.*

57. *Conforme decorre do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 10.11.2010, proferido no âmbito do processo n.º 0436/10: "Com efeito, não pode, por um lado, esquecer-se o carácter formalista do IVA, que pode levar a que este seja devido,*

mesmo no caso de inexistirem as próprias transacções - facturas falsas - (cfr art. 19 nº 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." (...).

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

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

60. 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.

61. 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.

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

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

64. Não se vislumbra qualquer complexidade do quadro legal do direito à dedução do imposto, nem a Reclamante o invoca ou fundamenta.

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

66. A mencionada segregação dos custos, à semelhança do que acontece com a escolha dos métodos de cálculo do direito à dedução inicial relativa aos bens de utilização mista, deve ser efetuada para cada aquisição de bens ou serviços nas condições previstas no n.º 1 do artigo 20.º, n.º 1 do artigo 22.º e no artigo 23.º do CIVA. Não se aceitando a alegação de erro com base em segregações só posteriormente realizadas.

67. Neste pressuposto, inexistindo um erro na autoliquidação, não existe fundamento para a apresentação da Reclamação Graciosa nos termos do disposto no artigo 131.º do CPPT, que se mostra desta forma inviável. Nesse sentido, por maioria de razão, não sendo o mesmo imputável aos serviços, não se encontram preenchidos os pressupostos legais para que seja concedida indemnização a título de juros indemnizatórios, que, por conseguinte, não são devidos.

68. Face ao exposto, concluindo-se que a pretensão da Reclamante não tem viabilidade jurídica, fica precludida a apreciação do mérito do pedido formulado, e da legalidade do ato de autoliquidação, designadamente, quanto à correspondência à realidade dos valores indicados em sede de petição inicial.

- E) Em 15-09-2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. 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 os que constam do processo administrativo.

2.2.3. Factos não provados

Não se provou que, no ano de 2022, a Requerente tivesse suportado juros, designadamente no valor de € 72.593.918,28, nem que tenha procedido à emissão de títulos de dívida, nem que a hipotética emissão estivesse relacionada com o cumprimento de qualquer obrigação legal, designadamente, para deter um rácio mínimo de fundos próprios.

Na reclamação graciosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira não se pronunciou no sentido da correspondência à realidade dos valores indicados pela ora Requerente, por considerar «*precludida a apreciação do mérito do pedido formulado, e da legalidade do ato de autoliquidação, designadamente, quanto à correspondência à realidade dos valores indicados em sede de petição inicial*» (parte final da informação em que se baseou o indeferimento), mas afirmou-se expressamente que a aí Reclamante «*não comprova como se lhe impunha por força do disposto no artigo 74.º da LGT*» a «*realidade dos factos descrita*» (ponto 20. da Informação em que se baseou o indeferimento da reclamação graciosa).

Aliás, na reclamação graciosa, a ora Requerente limitou-se a apresentar, como elemento de prova, cópia da declaração periódica de IVA que foi objecto da reclamação.

No presente processo, a Requerente juntou o documento n.º 3, intitulado «*A..., S.A., Revisão da metodologia de dedução do IVA incorrido – ano 2022, Juros Líquidos, setembro de 2025*» e seus anexos, mas a Autoridade Tributária e Aduaneira impugna expressamente «*o efeito prendido com a sua junção, uma vez que não é acompanhado de dados contabilísticos que suportem o valor de 11%*

do direito à dedução, que não permitem concluir pela quantificação pretendida pela Requerente» (artigo 12 da Resposta).

E, efectivamente, o documento n.º 3 não é acompanhado de quaisquer elementos de prova dos pressupostos em que assenta, baseando-se apenas:

- na «documentação referente ao ano de 2022, oportunamente disponibilizada pelo A..., nomeadamente: i. Indicação dos juros incorridos de valor líquido pelo A..., relativamente à emissão de dívida relacionada com a manutenção de um rácio de capitais próprios; II. Confirmação dos valores a considerar com referência aos juros pagos no âmbito da dívida emitida; iii. Mapa de apuramento do CIE apurado pelo A....». (página 7 do documento n.º 3);
- na «informação disponibilizada» pelo A... no sentido de ter suportado «o montante total de € 72 593 918,57 de juros para cumprimento da obrigação legal de manutenção dos fundos de capitais próprios e liquidez».

Os anexos juntos com o documento n.º 3, são documentos emitidos pela Requerente, sem qualquer documento contabilístico de suporte, e de nenhum deles resulta que a Requerente tenha suportado juros para cumprimento da obrigação legal de manutenção dos fundos de capitais próprios e liquidez no valor de € 72.593.918,57, apenas se referindo, quanto a juros suportados, o valor de € 7.034.775,68, relativo a «JUROS DE SWAPS DE COBERTURA» (anexo II).

Finalmente, corroborando a conclusão no sentido da falta de segurança da prova de correspondência à realidade dos factos considerados como pressupostos do cálculo efectuado no documento n.º 3, aponta o próprio documento ao referir, no final:

O entendimento que exprimimos neste documento restringe-se às conclusões que nele especificamente formulamos e tem como pressuposto a completude e fidedignidade dos factos, pressupostos e declarações que anteriormente referimos. Se algum desses factos, pressupostos e declarações não corresponderem integralmente à realidade ou não estiverem completos, torna-se imperativo que nos informem imediatamente dessa circunstância, dado que a incompletude, a imprecisão ou a inexatidão dos mesmos pode ter influência significativa nas conclusões a que chegamos.

Nestas condições, não se considera provado que a Requerente tenha suportado os juros que refere, nem que a declaração relativa ao período 2022/12 enferme do erro invocado pela Requerente.

3. Matéria de direito

A Requerente é sujeito passivo misto de IVA, praticando operações que conferem e que não conferem direito a dedução.

Relativamente ao ano de 2022, a Requerente, na declaração do último período (2022/12) apurou o pro rata de dedução de 10%, nos termos do artigo 23.º, n.º 6, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

A Requerente apresentou uma reclamação graciosa da autoliquidação que foi indeferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira por entender, em suma, que,

- «quaisquer correções no cálculo do valor da dedução, resultante da aplicação do método da afetação real, ou na percentagem de dedução (provisória) utilizada durante um determinado ano civil devem ser efetuadas no final desse ano, tendo por base os valores definitivos referentes a esse ano»;
- «o art. 23.º do Código do IVA não prevê a possibilidade de um sujeito passivo que, no momento em que se constitui o direito à dedução do IVA, tenha optado por um método de cálculo do direito à dedução do imposto suportado em bens e serviços de utilização mista possa proceder ao aperfeiçoamento do cálculo da dedução do IVA em resultado da retificação da aplicação do método da percentagem de dedução ou do método da afetação real. O mesmo sucedendo quanto pretende alterar retroativamente o método utilizado – «a autoliquidação não está errada, já que a mesma reflete os registos contabilísticos da Reclamante».
- «não é legítimo ao sujeito passivo vir invocar a ocorrência de um erro quando a declaração periódica apresentada materializa uma opção por deduzir o IVA nos termos em que o fez, a qual é legítima»;
- inexistiu «um erro na autoliquidação», pelo que «não existe fundamento para a apresentação da Reclamação Graciosa nos termos do disposto no artigo 131.º do CPPT, que se mostra desta forma inviável»,

– «a pretensão da Reclamante não tem viabilidade jurídica, fica precludida a apreciação do mérito do pedido formulado, e da legalidade do ato de autoliquidação, designadamente, quanto à correspondência à realidade dos valores indicados em sede de petição inicial».

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- a Requerente devia ter calculado o pro rata tendo em conta os juros líquidos, abatendo aos juros auferidos no exercício da sua actividade, os juros suportados com a emissão de títulos de dívida por parte da Requerente, com vista a garantir os fundos próprios e liquidez legalmente instituídos, do que resultaria que o pro rata de dedução apurado fosse de 11%;
- o erro na determinação do enquadramento jurídico-fiscal de operações realizadas pelo sujeito passivo constitui um erro de direito;
- o prazo para o exercício do direito à dedução de IVA adicional resultante de tal erro é de 4 anos;
- subsidiariamente, a Requerente defende que deve ser efectuado reenvio prejudicial, «na medida em que não seja claro para o presente Tribunal o alcance das normas da Diretiva IVA que possam, em seu juízo, interferir com a boa solução deste caso».

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende a posição assumida na decisão da reclamação graciosa, salientando que «a Requerente não alega, nem demonstra haver erro no enquadramento das operações tributáveis que realizou, estando somente em causa a substituição de um critério de imputação específico por outro que lhe permitiria uma dedução adicional de IVA» e que os documentos juntos pela Requerente, designadamente o documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não comprova os factos alegados.

3.1. Decisão da reclamação graciosa

A Requerente pede, em primeiro lugar, a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Na decisão da reclamação graciosa não foi apreciado o mérito da reclamação, designadamente não foi apreciada a questão de saber se a autoliquidação enfermava ou não do

erro que a Requerente lhe imputa na determinação do montante de juros relevante para cálculo do *pro rata*, pois entendeu-se, em suma, que a fixação do *pro rata* efectuada nos termos do artigo 23.º, n.º 6, do CIVA, era definitiva e a dedução do imposto nos moldes em que foi efectuada, de acordo com os registos contabilísticos, era uma opção do sujeito passivo e não um erro susceptível de correcção.

Justifica-se o conhecimento prioritário desta questão, também invocada no processo pela Autoridade Tributária e Aduaneira, porque ela funciona processualmente como uma excepção peremptória, pois consubstancia facto impeditivo da relevância do erro na autoliquidação invocado pela Requerente.

De harmonia com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, «*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».*

Esta fixação efectuada na declaração do final do ano é tendencialmente definitiva do *pro rata*, mas não obsta a que os contribuintes requeiram a regularização, nos termos do artigo 78.º, n.º 6, do CIVA, ou a impugnem através de reclamação graciosa, no caso de enfermar de erros de facto ou de direito, depois de estar terminado o prazo para correcção, através de regularização.

Na verdade, no caso de a fixação do *pro rata* efectuada na declaração final do ano enfermar de erros materiais ou de cálculo, pode ser efectuada a regularização, como sucede em relação a qualquer declaração periódica de IVA, o que resulta do teor expresso daquele n.º 6 do artigo 78.º e está em sintonia com o artigo 184.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006.

Por outro lado, a possibilidade de reclamação graciosa e impugnação subsequente ao período em que pode ser efectuada a regularização resulta expressamente das disposições conjugadas dos n.ºs 5 e 2 do artigo 97.º do CIVA, em que se estabelece, no que aqui interessa, que «*as reclamações e as impugnações não são admitidos se as liquidações forem ainda susceptíveis de correcção nos termos do artigo 78.º*» e o prazo para estas reclamações se conta «*a partir do dia imediato ao final do período referido nos n.ºs 3 e 6 do artigo 78.º*».

Por outro lado, quanto aos erros de direito nas declarações, é jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo que «o prazo aplicável para reclamar do IVA entregue em excesso numa situação enquadrável no denominado erro de direito é de quatro anos, nos termos previstos no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA», após o nascimento do direito à dedução. (¹)

Como defende a Requerente, esta possibilidade de alteração dos termos em que foi exercido o direito à dedução do IVA e recuperação pelo sujeito passivo do que deduziu a menos daquilo a que tinha direito é corolário do princípio da neutralidade, e a sua admissibilidade é imposta pelo artigo 184.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, ao estabelecer que «a dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito».

Como se diz no acórdão do TJUE de 17-09-2020, Stichting Schoonzicht, processo C-791/18:

30 *No que se refere, em primeiro lugar, ao momento em que surge a obrigação de regularização, importa observar que esta se encontra definida no artigo 184.º da Directiva IVA da forma mais ampla possível, na medida em que «[a] dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito» (Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 32).*

31 *Esta formulação não exclui a priori nenhuma situação hipotética de dedução indevida. O alcance geral da obrigação de regularização é corroborado pela enumeração expressa das exceções previstas no artigo 185.º, n.º 2, da Directiva IVA (Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 33).*

Assim, é claro que a decisão da reclamação graciosa enferma de erro quanto ao entendimento de que a Requerente não podia reclamar da fixação do *pro rata* efectuada nos termos do artigo 23.º, n.º 6, do CIVA.

Esse erro, porém, não tem qualquer eficácia invalidante da autoliquidação efectuada.

Na verdade, a decisão da reclamação graciosa em que não é apreciado o mérito da reclamação é um acto posterior à autoliquidação impugnada, que não a incorpora nem a substitui. Por isso, da eventual anulação da decisão da reclamação graciosa, nunca poderá resultar a ilegalidade daquele anterior acto de autoliquidação, que se mantém na ordem jurídica exactamente nos termos em que foi praticado.

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-06-2017, Processo n.º 1427/14; de 03-06-2020, processo n.º 498/15.2BEMDL, de 17-06-2020, processo n.º 443/13.0BEPRTM; de 07-04-2021, processo n.º 2315/14.1BELRS.

Assim, da ilegalidade da decisão da reclamação graciosa não resulta, neste caso, a ilegalidade do anterior acto de autoliquidação impugnado, resultando apenas que não existem os obstáculos à apreciação do mérito da pretensão da Requerente que foram invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, naquela decisão e que são reafirmados no presente processo.

3.2. Questão da legalidade do acto de autoliquidação

Assim, não há obstáculo à apreciação da questão da ilegalidade da autoliquidação invocada pela Requerente.

O vício que a Requerente imputa à autoliquidação é o de erro na fixação do *pro rata*, nos termos do artigo 23.º, n.º 6 do CIVA, por não terem sido considerados nessa fixação os juros líquidos, abatendo aos juros auferidos no exercício da sua actividade, os juros que a Requerente alega ter suportado com a emissão de títulos de dívida por parte da Requerente destinados a garantir os fundos próprios e liquidez legalmente instituídos.

No entanto, como resulta da fundamentação da matéria de facto, para que se remete, não se provou que a Requerente tenha emitido títulos de dívida, nem o seu montante, nem que a hipotética emissão estivesse relacionada com o cumprimento de qualquer obrigação legal, designadamente, para deter um rácio mínimo de fundos próprios.

Por isso, não se demonstra que a autoliquidação enferme do erro que a Requerente lhe imputa.

Improcede, por isso, o pedido de pronúncia arbitral.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Não se provando os factos alegados pela Requerente, fica prejudicada a apreciação das questões colocadas com base neles, bem como a necessidade de reenvio prejudicial, pois a decisão da causa não depende da resolução de qualquer questão de direito da União Europeia.

4. Reembolso e juros indemnizatórios

Improcedendo o pedido de anulação da autoliquidão, improcede o pedido de reembolso das quantias pagas, que pressupõe essa anulação, bem como o pedido de juros indemnizatórios, que pressupõe a existência de uma quantia a reembolsar.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral Colectivo em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de anulação da decisão da reclamação graciosa;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos pedidos de anulação da autoliquidão, de restituição de quantia paga e de juros indemnizatórios;
- c) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira destes pedidos de anulação da autoliquidão, de restituição de quantia e de juros indemnizatórios.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 471.629,96**, indicado pela Requerente e 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 **€ 7.344,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 19-01-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Relator)

(Cristina Aragão Seia)

(Sílvia Oliveira)