

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 822/2025-T

Tema: IVA – Pro Rata – Retroactividade – Onus da Prova

SUMÁRIO:

- I.** A competência contenciosa dos Tribunais Arbitrais, em matéria de arbitragem tributária, compreende a apreciação de pretensões que visem a *“declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”* e a *“declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”*.
- II.** A alteração do método de dedução, ou do *quantum* da dedução sem alteração de método, nos casos dos denominados *“sujeitos passivos de IVA mistos”* pode sempre ser efectuada ao abrigo do disposto no artigo 98º, nº 2, do Código do IVA e, consequentemente, no prazo de 4 anos.
- III.** O ónus da prova do direito à dedução do IVA por *“auto-liquidação”* é do sujeito passivo, nos termos do artigo 74º da LGT.

DECISÃO ARBITRAL¹

Requerente –A... S.A

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

Os Árbitros, Regina Almeida Monteiro (Árbitro Presidente), Magda Feliciano (Relatora) e Filipa Barros (Árbitra Adjunta), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 21-11-2025, com respeito ao processo acima identificado, decidiram o seguinte:

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., S.A., com o número de identificação fiscal ... e com sede na ... –..., ..., ...-... ..., adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA) e de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo no dia 16-09-2025, ao abrigo do disposto no Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. Peticiona o Requerente pela declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e dos actos tributários de (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), referentes a Dezembro de 2022, no montante global de **€327.306,77**, acrescido de juros indemnizatórios.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 16-09-2025 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Em 22-11-2025, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para nos termos do disposto

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

no artigo 17.º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias, e remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.

- 1.5. A Requerida, em 6-01-2025, apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por excepção e por impugnação, concluindo no sentido de “*ser julgada procedente a excepção dilatória nos termos acima peticionados, absolvendo-se, em conformidade, nessa parte, a entidade Requerida da instância, e/ou julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, e absolvida a Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais consequências.*”
- 1.6. Por despacho arbitral de 13-01-2026, foram as Partes notificadas para “*apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do presente despacho, podendo a Requerente responder à excepção alegada na Resposta.*”
- 1.7. Nem o Requerente, nem a Requerida apresentaram alegações escritas.

2. CAUSA DE PEDIR

2.1. Indica o Requerente no PPA que *constituem objeto mediato da presente petição, os atos tributários de (auto)liquidação de IVA referentes ao ano 2022, autoliquidação esta materializada na declaração periódica de imposto com referência ao mês de dezembro daquele ano, nos termos dos quais, por motivo de erro relativamente ao regime jurídico do direito à dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista adquiridos pela Requerente, esta procedeu à entrega, em excesso, do montante de imposto de € 327.306,77, e objeto imediato o ato de indeferimento da Reclamação Graciosa entregue por referência a estes mesmos atos.*

2.2. Peticiona o Requerente pela correção da dedução de IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista afectos à actividade de custódia de títulos por si desenvolvida, porquanto esta verificou que tal dedução se encontra viciada por erro relativamente ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto incorrido na aquisição de tais recursos.

2.3 Em concreto, verificou a Requerente que a dedução do imposto por si incorrido de acordo com o coeficiente de imputação específico imposto pela AT no Ofício-Circulado n.º 30108 não se afigura consentânea com o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, porquanto não permite determinar, com precisão, o grau de recursos de utilização mista compreendidos.

2.4. Pelo que entende o Requerente que, em virtude do *link* directo existente entre um conjunto de recursos por si adquiridos e a área da custódia de títulos por si desenvolvida, esta deveria ter deduzido o respetivo IVA no montante de **€327.306,77**, de acordo com o método da afetação real, preceituado na alínea a) do n.º 1 e no n.º 2, ambos do artigo 23.º do Código do IVA.

2.5. Peticiona-se, nesta sede, a revisão da dedução de imposto materializada definitivamente na entrega da declaração periódica de IVA de dezembro de 2022, e a consequente validação da dedução adicional de imposto naquele montante, devendo a AT restituir o montante de **€327.306,77** ao Requerente, acrescido de juros indemnizatórios desde a data de apresentação da declaração periódica relativa ao mês de dezembro de 2022 até ao respetivo pagamento.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida, na sua Resposta apresentou defesa por excepção e por impugnação, defendendo que na *“parte em que a Requerente peticiona a condenação da Requerida ao reembolso de determinado montante, verifica-se a incompetência material do Tribunal para a apreciação do mesmo,”* e que *“não existe qualquer norma no CIVA que sirva de suporte legal à alteração retroativa do método 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, n.º 1 do artigo 22.º e no artigo 23.º do CIVA.”*

3.2. Relativamente à excepção invocada defende a AT que o TA tem competência para declarar a ilegalidade de actos tributários, mas não para determinar o reembolso automático de valores peticionados, pois, o cálculo exacto do montante a reembolsar deve ser feito pela

Autoridade Tributária (AT) em sede de execução do julgado, conforme o artigo 100.º da LGT e artigo 24.º do RJAT.

3.3. Por impugnação entende a AT, com base na Lei e na Jurisprudência nacional e comunitária, que o Pedido do Requerente é improcedente com os seguintes fundamentos:

- a) O direito à dedução do IVA deve ser exercido quando o imposto se torna exigível, com base nos documentos de suporte (facturas), e a escolha do método de dedução (*pro rata* ou afectação real) é uma opção do sujeito passivo, materializada na autoliquidação;
- b) Não existe norma legal que permita a alteração retroactiva do método de dedução após a fixação do *pro rata* definitivo. A legislação nacional (artigo 23.º do CIVA) e a jurisprudência do TJUE confirmam que tal alteração não é permitida, salvo em situações de erro de direito devidamente comprovado, o que não se verifica no caso concreto.
- c) O princípio da segurança jurídica impede que a situação fiscal do sujeito passivo seja indefinidamente posta em causa, e não se pode invocar erro apenas por não ter deduzido o que poderia deduzir.
- d) O prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º do CIVA não se aplica a regularizações de imposto já deduzido, mas apenas a deduções tardias por motivos específicos.

3.4. Conclui, em suma, a AT que a pretensão do Requerente carece de base legal e deve ser considerada improcedente, pois não há erro de direito nem fundamento para alteração retroactiva do método de dedução do IVA.

4. SANEADOR

4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

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

4.4. Não se verificam nulidades.

4.5. A Requerida veio ainda suscitar, na Resposta apresentada, a excepção de incompetência material do CAAD para a condenação da AT no concreto reembolso dos montantes, defendendo que o TA tem competência para declarar a ilegalidade de actos tributários, mas não para determinar o reembolso automático de valores peticionados, pois, o cálculo exacto do montante a reembolsar deve ser feito pela Autoridade Tributária (AT) em sede de execução do julgado, conforme o artigo 100.º da LGT e artigo 24.º do RJAT.

4.6. A excepção de incompetência material invocada será apreciada prioritariamente.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].

5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

5.3. Factos Provados

Com relevância para a presente Decisão consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é uma instituição de crédito, cujo objecto social consiste na realização das operações descritas no artigo 4.º, n.º 1 do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro; (facto assente, não contestado)
- b) No âmbito da sua actividade, o Requerente realiza operações financeiras enquadráveis na isenção constante da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, que não conferem direito à dedução deste imposto; (facto assente, não contestado)
- c) Simultaneamente, o Requerente realiza operações que conferem o direito à dedução deste imposto (*cf.* alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA), em concreto, a custódia de títulos; (facto assente, não contestado)
- d) Ora, relativamente às situações em que o Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (*inputs*) e operações activas (*outputs*) por si realizadas, aplicou, para efeitos de exercício do direito à dedução, o método da imputação directa, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA; (facto assente, não contestado)
- e) Nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem direito à dedução, o Requerente não deduziu qualquer montante de IVA (facto assente, não contestado);
- f) Uma vez que existem recursos que são afectos, simultaneamente, a operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito, a dedução do IVA incorrido nesta tipologia de recursos – de utilização mista – é efectuada com recurso ao método do *pro rata* e ao método da afetação real (facto assente, não contestado);
- g) O Requerente adquire serviços afectos exclusivamente à actividade de custódia de títulos a diversas entidades, incorrendo em IVA na aquisição destes serviços; **(Documento 3)**.
- h) O Requerente presta aos seus clientes um serviço de intermediação de valores mobiliários, compreendendo a guarda, actualização e o exercício de direitos dos títulos depositados em nome dos investidores nas centrais de custódia, cobrando-lhes, para o efeito, uma comissão, relativamente à qual liquida IVA, à taxa normal, na

medida em que os serviços em apreço não beneficiam da isenção de IVA prevista na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA, que exclui da isenção “[a] *simples guarda e administração ou gestão, relativos a acções, outras participações em sociedades ou associações, obrigações e demais títulos*”. (facto não contestado)

- i) Os recursos adquiridos pelo Requerente são afectos simultaneamente a operações que conferem o direito à dedução do IVA incorrido (serviço de custódia de títulos prestado pela Requerente aos seus clientes, com liquidação de IVA) e a operações que não conferem este direito (custódia de títulos da carteira própria do Requerente); (facto não contestado)
- j) Para determinar a medida (*quantum*) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afectos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de utilização mista), o Requerente aplica o coeficiente de imputação específico, conforme determinado pelo Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009; (facto assente, não contestado)
- k) No ano 2022, o Requerente determinou um coeficiente específico definitivo de dedução de imposto de 10%; (facto assente, não contestado)
- l) O Requerente procedeu à entrega da sua Declaração Periódica de IVA relativa ao mês de Dezembro de 2022, em conformidade com o referido coeficiente; (facto assente, não contestado)
- m) Na sequência de uma revisão interna de procedimentos, o Requerente verificou que a dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos afectos à área da custódia de títulos de acordo com o critério de imputação específico não permitia determinar o montante de imposto dedutível desta área, procedeu à determinação de um critério de afectação real aplicável à dedução do IVA especificamente incorrido pela área da custódia de títulos; (facto assente)
- n) O Requerente ponderou a valorização da sua actividade de carteira alheia face ao total da valorização da sua actividade de carteira alheia e carteira própria, tendo apurado um critério de dedução de **67,42%** (cfr. **Documento 3**).

- o) O Requerente determinou o montante de €327.306,77 de imposto adicionalmente dedutível, correspondente à diferença entre o IVA dedutível de acordo com a percentagem de 67,42% aplicável ao imposto incorrido na aquisição de recursos afetos exclusivamente à área de custódia de títulos (€384.308,99) e o IVA inicialmente deduzido de acordo com o coeficiente de imputação específico (€57.002,22) (Cfr. Documento 3);
- p) A 21.02.2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa do acto de autoliquidação de IVA de Dezembro de 2022 por erro na autoliquidação de IVA, alegando, entre outros, os seguintes fundamentos:

22.

No contexto da sua atividade, a Reclamante adquire serviços afetos à atividade de custódia de títulos a diversas entidades, incorrendo em IVA na aquisição destes serviços.

Ora, a Reclamante recorre a estes serviços, não apenas para a prestação de serviços de custódia de títulos aos seus clientes ("carteira alheia"), como para a gestão de títulos da sua carteira ("carteira própria").

24.

Com efeito, a Reclamante presta aos seus clientes um serviço de intermediação de valores mobiliários, compreendendo a guarda, atualização e o exercício de direitos dos títulos depositados em nome dos investidores nas centrais de custódia, cobrando-lhes, para o efeito, uma comissão, relativamente à qual liquida IVA, à taxa normal, na medida em que os serviços em apreço não beneficiam da isenção de IVA prevista na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.¹¹ do Código do IVA, que exclui da isenção "[a] simples guarda e administração ou gestão, relativos a acções, outras participações em sociedades ou associações, obrigações e demais títulos".

25.

Neste sentido, os recursos adquiridos pela Reclamante são afetos simultaneamente a operações que conferem o direito à dedução do IVA incorrido (serviço de custódia de títulos prestado pela Reclamante aos seus clientes, com liquidação de IVA) e a operações que não conferem este direito (custódia de títulos da carteira própria da Reclamante).

28.

*Assim, a Reclamante ponderou os eventos afetos à sua atividade de carteira alheia face ao total de eventos realizados, tendo apurado um critério de dedução de **67,42%**, cf. ilustrado na tabela infra:*

<i>Designação</i>	<i>Dados</i>	<i>Apuramento</i>
<i>N.º eventos Carteira Alheia</i>	<i>37739</i>	<i>a)</i>
<i>N.º eventos Carteira Própria</i>	<i>18 238</i>	<i>b)</i>
<i>N.º total eventos</i>	<i>55977</i>	<i>c) = a) + b)</i>
<i>Critério de dedução a aplicar</i>	<i>67,42%</i>	<i>d) = a) / e)</i>

*Ora, a Reclamante, tendo aplicado, em 2022, o método de dedução do coeficiente de imputação específico, deduziu o montante de IVA de € **57.002,22**, relativamente aos recursos de utilização mista afetos à área de custódia de títulos (cf. ficheiro de suporte ao apuramento do IVA a deduzir adicionalmente, que se junta como Documento 1).*

30.º

No entanto, se ao invés da aplicação da taxa de 10% (apurada de acordo com o coeficiente de imputação específico) for aplicada a taxa de dedução de 67,42% (critério de dedução para a área da custódia de títulos) ao imposto incorrido nos

recursos de utilização mista afetos à área da custódia de títulos, a Reclamante tem direito a deduzir IVA no montante de € 384.308,99.

31.º

Face ao exposto, a Reclamante determinou o montante de € 327.306,77 de imposto adicionalmente dedutível, correspondente à diferença entre o IVA inicialmente deduzido de acordo com o coeficiente de imputação específico (€ 57.002,22) e o IVA dedutível de acordo com a percentagem.

(PAT – Reclamação Graciosa)

- q)** A 16.06.2025, a AT proferiu despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, com base, em síntese, nos seguintes fundamentos:

28. 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.

29. Com efeito, e no que concerne ao valor contestado, cumpre realçar que a Reclamante limita-se a invocar a alteração do método de dedução, sem que concretize a retificação do imposto deduzido, e demonstre que o método da afetação real se mostra como mais adequado e preciso, permitindo estabelecer com maior rigor a parte do IVA referente a operações com direito à dedução por comparação com o método adotado, conforme determina o n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, é expressamente exigido pelo TJUE.

(...)

48. 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:

“(…) 6 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução 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.”

49. *Resulta, portanto, evidente que, quaisquer correções no cálculo do montante de dedução apurado durante um determinado ano civil, devam ser efetuadas no final desse mesmo ano, tendo por base os valores definitivos das operações realizadas.*

50. *De facto, este preceito legal não contempla a possibilidade de um sujeito passivo que tenha optado por um método de cálculo do direito à dedução do imposto suportado nos também denominados “inputs” promíscuos” poder alterar retroativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efetuada.*

51. *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.*

52. *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 (...)” (sublinhado nosso).*

53. *De facto, o exercício do direito à dedução está na disponibilidade dos sujeitos passivos, assim como a opção por um dos métodos previstos no CIVA.*

(Doc. n.º 1 - Decisão de indeferimento)

r) A 15.09.2025, o Requerente apresentou PPA.

5.4. Dos factos provados

5.5. Motivação quanto à matéria de facto

5.6. A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respectivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pelo Requerente e nas informações oficiais e documentos constantes do PA junto aos autos.

5.7. Os documentos foram considerados atendendo ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais, fazem fé, quando devidamente fundamentadas e se se basearem em critérios objectivos. (Cfr. artigos 76.º, n.º 1 da LGT e 115.º, n.º 2 do CPPT).

5.8. Dos factos não provados

5.9. O TA considera não provado o critério *pro rata* resultante do Relatório de Revisão de Metodologia de dedução do IVA incorrido no ano 2022, elaborado pela empresa de auditoria “B..., S.A.”, em Setembro de 2025, (Doc. n.º 3), não só porque se trata de um documento interno do Requerente, *que não constitui uma auditoria exhaustiva aos procedimentos adotados pelo A... 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* (cfr. pág. 4 e 6, Doc. n.º 3),

5.10. mas também porque dele consta uma cláusula de limitação de responsabilidade, que este Tribunal entende ser passível de limitar as conclusões que da análise daquele relatório pudessem advir, segundo a qual:

“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. Na emissão deste entendimento baseamo-nos nas disposições relevantes da legislação fiscal portuguesa e nas interpretações jurídicas e administrativas das mesmas que têm sido feitas. Estes elementos estão sujeitos a alterações e qualquer alteração pode afetar a validade das nossas conclusões. Não estamos obrigados, em quaisquer circunstâncias, a atualizar quaisquer conselhos, relatórios ou produto dos Serviços, fornecidos oralmente ou por escrito, em virtude de vicissitudes ocorridas após os conselhos, relatórios ou produtos dos Serviços terem sido emitidos na sua versão final. Qualquer produto dos Serviços que vos seja fornecido sob qualquer forma ou meio sê-lo-á na condição de ser utilizado para vossa informação e proveito exclusivo e de que, exceto se tal for imposto por Lei ou por entidade reguladora competente (caso em que deveremos ser informados previamente), não deverá ser reproduzido, referido ou divulgado, no seu todo (exceto para vosso uso interno) ou em parte, sem o nosso prévio consentimento por escrito” (cfr. pág. 2205 – Doc. n.º 3).

- 5.11. Não se deu como provada a metodologia utilizada para apuramento pelo Requerente do critério (de afectação real) de 67,42%, para efeito de aplicação à dedução do IVA incorrido na área da custódia de títulos (Doc. nº 3, anexado pelo Requerente).
- 5.12. Em consequência, também se considera provada a diferença no montante de IVA a deduzir, que o Requerente quantificou em €327.306,77, que alega corresponder à diferença entre o IVA que, comprovadamente, foi inicialmente deduzido [de acordo com o coeficiente de imputação de 10% (no montante de €57.002,22)] e o IVA que o Requerente veio a considerar posteriormente dedutível, apurado com a aplicação da percentagem de 67,42% (no montante de €327.306,77).

6. MATÉRIA DE DIREITO

- 6.1. A questão a dirimir nos presentes autos diz respeito a decidir da possibilidade (ou não) de regularização de IVA decorrente da alteração do “*método de dedução*”, com referência às operações que o Requerente desenvolve na área de custódia de títulos (recursos de utilização mista), onde havia sido apurado à data da regularização efectuada (Dezembro/2022) um coeficiente de imputação específico de 10% mas que, na sequência de uma revisão interna de procedimentos, o Requerente determinou um critério de afectação real aplicável à dedução do IVA especificamente incorrido pela área da custódia de títulos, de 67,42%, pretendendo assim uma regularização no montante global de €327.306,77, com referência a Dezembro de 2022.

Preliminarmente à apreciação do mérito do pedido importa apreciar a excepção de incompetência do Tribunal em razão da matéria suscitada pela Requerida.

7. DA EXCEPÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL

- 7.1. Em 17 a 28 da Resposta apresentada, a Requerida defende que o eventual provimento do pedido do Requerente não implica automaticamente o reembolso do valor solicitado, uma vez que, caso seja reconhecido o direito ao reembolso por pagamento excessivo de imposto, é necessário validar as operações e encargos envolvidos, bem como os valores apresentados.
- 7.2. Entende, por isso, a AT que o processo arbitral não é o meio adequado para reconhecer esse direito, nem para determinar o montante exacto a reembolsar, que só pode ser quantificado pela AT em sede de execução do julgado, após a anulação parcial das autoliquidações de IVA.
- 7.3. Por sua vez, defende o Requerente nas suas alegações (artigos 5.º a 9.º) que a excepção de incompetência material invocada pela AT deve ser julgada improcedente, uma vez que a competência do Tribunal Arbitral, contrariamente ao que sustenta a Requerida, não se limita à anulação de actos administrativos, podendo, em sede de arbitragem tributária, ser

apreciada a validade dos actos tributários e a AT condenada no reembolso de montantes pagos indevidamente, sempre que se verifiquem os pressupostos legais para tal. Vejamos:

- 7.4. A competência material do tribunal afere-se pelos termos em que a acção é proposta e pela forma como o autor estrutura o pedido e os respectivos fundamentos. Por isso, para se aferir da competência material do tribunal importa apenas atender aos factos articulados pelo autor na petição inicial e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados. (Neste sentido veja-se Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 15.1.2015, Pº 117/14.4TTLMG.C1 que veio a ser confirmado pelo Acórdão do STJ de 16/06/2015).
- 7.5. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é desde logo definida pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que dispõe: *“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; c) (...)”* - Revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.
- 7.6. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é ainda limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece, no seu artigo 2.º, o seguinte: *“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c) Pretensões*

relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira; e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo”.

7.7. Isto dito, importa então começar por atentar no pedido formulado pelo Requerente que, visto o petítório, se materializa como segue: *“Termos em que, à face dos fundamentos expostos, se requer a Vossas Excelências a procedência do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, com todos os devidos efeitos legais e, em consequência: a) Ser anulada a decisão de indeferimento que versou sobre a Reclamação Graciosa da (auto)liquidação apresentada com os fundamentos acima invocados; b) Ser anulada parcialmente a (auto)liquidação de IVA referente ao ano 2022, materializada na declaração periódica de IVA referente ao mês de dezembro daquele ano, no montante global de € 327 306,77; e c) Ser restituído à Requerente o valor do IVA pago em excesso, no montante global de € 327 306,77, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor por estarem preenchidos os pressupostos do artigo 43.º da LGT, em particular do seu n.º 2, contados desde a data da entrega das declarações periódicas de IVA referentes ao ano 2022 até à efetiva restituição do imposto pago em excesso com referência a este ano. Todas as demais consequências legais, incluindo a condenação da AT no pagamento das custas do processo arbitral.”*

7.8. Intuindo-se daqui que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido que o que o Requerente efectivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação parcial do acto de autoliquidação de IVA aqui em causa, por via da declaração de ilegalidade e anulação do acto que indeferiu a pedido de revisão oficiosa entretanto apresentado.

7.9. A pretensão de anulação de actos de autoliquidação de tributos tem perfeito cabimento na norma de competência prevista na alínea a), do n.º 1, do art.º 2.º do RJAT.

- 7.10. Ademais, a Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, através da qual a Requerida se vinculou à arbitragem em matéria tributária, não contém qualquer exclusão que pudesse abarcar a situação dos presentes autos (Cfr. n.º 2 do art.º 2.º da referida Portaria).
- 7.11. Nessa medida, o pedido formulado pelo Requerente está compreendido no âmbito das competências dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, pois nele está incluída a apreciação de pretensões de *“declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”*, como decorre do estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
- 7.12. A consequência da eventual procedência do pedido do Requerente vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos 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 acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.
- 7.13. Deste modo, considera-se o tribunal arbitral é competente em razão da matéria com respaldo também em tudo quanto foi supra aduzido e ainda no prolatado na decisão arbitral tirada no Processo n.º 206/2022-T, Processo n.º 797/2024-T, de 19.02.2025, entre outros.

8. DO MÉRITO

- 8.1. Aqui chegados, cumpre analisar e decidir a questão inerente ao Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) (vide ponto 6.1., *supra*), ou seja, decidir da possibilidade (ou não) de regularização de IVA decorrente da alteração do “método de dedução” (ou quantum), com referência às operações que o Requerente desenvolve na área de custódia de títulos (recursos de utilização mista), onde havia sido inicialmente apurado, à data da regularização efectuada (Dezembro/2022), um coeficiente de imputação específico de 10% o qual, na sequência de uma revisão interna de procedimentos, o Requerente pretende alterar com base na alegada determinação de um critério de afectação real, aplicável à dedução do IVA especificamente incorrido pelo Requerente na área da custódia de títulos,

aleadamente de 67,42 %, pretendendo assim uma regularização no montante global de €327.306,77 , por referência a Dezembro de 2022.

- 8.2. O Requerente alega, em síntese, que “(...) a dedução do imposto por si incorrido de acordo com o coeficiente de imputação específico imposto pela AT no Ofício-Circulado n.º 30108 não se afigura consentânea com o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, porquanto não permite determinar, com precisão, o grau de recursos de utilização mista empreendidos” pelo que, tendo verificado “(...) que (...) deveria ter deduzido o respetivo IVA de acordo com o método da afetação real (...)” e que “(...) a dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista se traduz numa dedução adicional de imposto no montante de €327.306,77, peticiona-se, nesta sede, a revisão da dedução de imposto materializada definitivamente na entrega da declaração periódica de IVA de dezembro de 2022, e a consequente validação da dedução adicional de imposto naquele montante, devendo a AT restituir o montante de € 125.534,01 ao Requerente, acrescido de juros indemnizatórios desde a data de apresentação da declaração periódica relativa ao mês de dezembro de 2020 até ao respetivo pagamento ao Requerente, porquanto este respeita a prestação tributária entregue em excesso”.
- 8.3. A este propósito, o Requerente sustenta que o erro cometido não é material ou de cálculo, mas sim um erro de direito no enquadramento jurídico da dedução do IVA. Defende que, nessas situações, o prazo para regularização é de quatro anos, conforme o artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA, e não apenas até a última declaração periódica do ano, como alega a Autoridade Tributária, pois, a legislação nacional não proíbe tal alteração e o princípio da neutralidade fiscal exige a restituição do imposto indevidamente pago.
- 8.4. Na verdade, entende o Requerente que apesar do Acórdão CTT do TJUE fomentar a interpretação de que os Estados-Membros podem proibir a alteração do método de dedução após a fixação do *pro rata* definitivo, tal proibição não existe na legislação portuguesa, sendo, portanto, possível a regularização do IVA por erro de enquadramento, conforme jurisprudência nacional e europeia.
- 8.5. A Requerida fundamenta a não admissibilidade da regularização destes valores de IVA essencialmente no facto de o Requerente ter tomado a sua decisão de efectuar a autoliquidação no uso da sua liberdade de gestão e autonomia de vontade, pelo que o

direito à regularização da dedução inicial não pode ser efetuado no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, o qual consagra um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução, uma vez que, o direito que a norma pretende salvaguardar já foi exercido pelo Requerente, pois este é aplicável àquelas situações pouco comuns em que o registo das operações não ocorre no momento previsto no n.º 1 do artigo 48.º ou em que há uma grande dilação temporal entre a data das operações e a recepção da factura, permitindo-se que venha a ser efectuado o registo e se proceda à dedução no prazo de quatro anos.²

- 8.6. Acrescenta a Requerida que o artigo 98.º do Código do IVA não tem o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento para efectuar a dedução, dentro desse período, mas sim de fixar um limite máximo a partir do qual o direito à dedução já não pode ser exercido, acautelando situações excepcionais que poderiam impedir a dedução do imposto nos termos dos artigos 20.º e 23.º do Código do IVA e, por outro lado, alega que a dedução configura-se como um direito e não um dever, entendimento que decorre da lei (artigo 19.º e sgts do Código do IVA e artigo 167.º e sgts da Directiva IVA) e que tem sido desenvolvido pela jurisprudência, nacional e comunitária, e bem assim, pela doutrina.
- 8.7. Segundo alega a Requerida, a aplicação do n.º 6 do artigo 23º às regularizações do IVA dedutível, consubstancia uma das disposições especiais a que alude a parte inicial do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, afastando a aplicação do prazo de 4 anos sendo que, por outro lado, no artigo 78.º do Código do IVA (n.º 2 e n.º 6), tem subjacente a ideia de que tenha havido um registo/contabilização próprio e a base tributável ou imposto previamente registado/contabilizado vai sofrer alterações subsequentes devido aos fatores elencados nos n.ºs 2 e 6 do artigo 78.º do Código do IVA.
- 8.8. E, acrescenta que a alteração retroactiva do método de dedução aplicado, não é subsumível na norma indicada, que prevê um prazo de caducidade, uma vez que já foi exercido o direito a deduzir o imposto contido nas facturas registadas relativamente a

² Este entendimento quanto ao âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 98.º CIVA, encontra-se vertido não só no Ofício-Circulado n.º 30082/2005, de 17 de Novembro, emitido pela Direção de Serviços do IVA (em concreto, do seu ponto 8.), como também decorre da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0966/10, de 18-05-2011.

cada bem ou serviço, pelo que o direito que a norma pretende acautelar foi praticado pelo Requerente, pois caso contrário seria posto em causa o princípio da segurança jurídica.

8.9. Por outro lado, alega a Requerida que “(...) o *Requerente deveria ter demonstrado em que medida incorreu no alegado erro de direito, ou em que ponto reside a incorreção ou desajuste da sua aplicação face à sua atividade, o que não logrou fazer*”, ou seja, segundo entende a Requerida, “(...) o *Requerente não alega, nem demonstra, haver erro no enquadramento das operações tributáveis que realizou, estando somente em causa a substituição do método de dedução/critério de imputação por outro que lhe permitiria uma dedução adicional de IVA, no valor de EUR...*”.

8.10. Nestes termos, conclui a Requerida que “*nos presentes autos, 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 o Requerente pretende deduzir, o que sempre careceria de devida averiguação pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) competentes*”.

Cumpre, então, analisar.

8.11. Nesta matéria, começando pelo quadro legal aplicável, refira-se que, no âmbito da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, o seu artigo 173.º estabelece que, “no que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações” (sublinhado nosso).

8.12. Por outro lado, o artigo 175.º da referida Directiva estabelece que “(...). 2. *O pro rata aplicável provisoriamente a determinado ano é calculado com base nas operações do ano anterior. Na falta de tal referência, ou quando esta não seja significativa, o pro rata é estimado provisoriamente, sob controlo da administração, pelo sujeito passivo, de acordo com as suas previsões. Todavia, os Estados-Membros podem continuar a aplicar a sua regulamentação em vigor em 1 de Janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-*

Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respectiva adesão. 3. A fixação do pro rata definitivo, que é determinado para cada ano durante o ano seguinte, implica a regularização das deduções operadas com base no pro rata aplicado provisoriamente”.

- 8.13. Os artigos 184.º a 186.º da Directiva n.º 2006/112/CE estabelecem que “a dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito” (artigo 184º), “1. A regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços. 2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efectuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afectações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º. No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização” (artigo 185º) e que “os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184º e 185º” (artigo 186º).
- 8.14. A nível nacional, no âmbito do Código do IVA, os artigos 22.º, 23.º, 78º e 98.º do Código do IVA estabelecem, no que aqui interessa, o seguinte:

“Artigo 22.º - Momento e modalidades do exercício do direito à dedução

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

2 - Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das

faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação
(...) 3 - Se a recepção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, pode a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar. (...)" (sublinhado nosso).

“Artigo 23º Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

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

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

6 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efectuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afectação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita” (sublinhado nosso).

“Artigo 78º Regularizações

(...)

6 - A correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar

imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado. (...) (sublinhado nosso).

“Artigo 98º Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução

(...)

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

- 8.15. Para além do acima citado normativo, existe diversa jurisprudência sobre esta matéria, da qual se cita o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) de 06-03-2012 (Relator Joaquim Condesso), processo 01103/06, nos termos do qual *“sujeitos passivos mistos, para efeitos de I.V.A., podem definir-se como contribuintes que realizam transmissões ou prestações de serviços que conferem direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos dos art.ºs. 19 a 25, do C.I.V.A., por serem normalmente tributáveis e, em simultâneo, exercem operações que não conferem aquele direito porque se encontram isentas ao abrigo das alíneas do art.º9, do mesmo diploma, assim sendo titulares do direito à dedução de imposto somente de forma parcial. (...). Não obstante o método da percentagem de dedução (“pro-rata”) ser o regime regra (ou supletivo) com vista ao cálculo da parte dedutível do imposto no que diz respeito aos chamados sujeitos passivos parciais ou mistos, podia o próprio contribuinte, de harmonia com o art.º23, n.º2, do C.I.V.A., efectuar a dedução segundo o método de afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, desde que previamente comunicasse tal facto à D.G.I., prevendo a lei, ainda, a faculdade de a. Fiscal tornar obrigatório o uso deste método alternativo no caso previsto no art.º23, n.º3, do C.I.V.A.” (sublinhado nosso).*
- 8.16. Neste âmbito, refira-se que a comunicação obrigatória à AT foi revogada pelo Decreto Lei 323/98, de 30 de Outubro mas, mesmo no período da sua vigência, a jurisprudência

entendia que a omissão da mesma não constituía fundamento para, sem mais, se impor a utilização do *pro rata* para a dedução do imposto, sendo possível conciliar o método do *pro rata* com o método de afectação real, para determinados bens e serviços, sendo isto o que também se lê no ponto 6 do sumário do Acórdão que vem sendo mencionado, “(...). *Acaso o sujeito passivo que opte pela aplicação do método de afectação real tiver várias despesas comuns e afectas a diversas actividades que conferem direito à dedução do imposto e, ao mesmo tempo, a actividades isentas, o imposto suportado relativamente a estas despesas deve ser deduzido de acordo com a aplicação de uma percentagem calculada em função do respectivo destino, ou seja, nestes casos é possível a coexistência da aplicação do método da afectação real com o método do “pro-rata”.*”

- 8.17. Por isso a confluência do regime da afectação real, com o *pro-rata*, significa que numa actividade que suporte despesas comuns, a actividades isentas e não isentas, pode-se calcular o IVA dedutível com base neste último método.
- 8.18. No presente processo, estamos perante a possibilidade (ou não) de se poder alterar retroactivamente a percentagem do método de imputação directo que se adoptava para deduzir o IVA em actividades com regime misto, porquanto o Requerente para determinar a medida (*quantum*) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afectos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de utilização mista), vinha adoptando, em observância do preceituado no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009 (do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA), o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista – tendo então apurado um coeficiente de 10% mas, com base numa análise de procedimentos que alega ter efectuado em 2025, o Requerente procedeu à alteração da percentagem de imputação à área da custódia de títulos.
- 8.19. Com efeito, considerando, (i) o número de operações em que é cobrada uma comissão com liquidação de imposto (comissões tributadas em IVA) face (ii) ao número de operações totais realizadas com referência à custódia de títulos (abrangendo quer as operações em que é debitada uma comissão isenta de IVA, quer aquelas em que é debitada uma comissão com liquidação de IVA), resultou numa alegada percentagem de 67,42%,

que o Requerente designa de afectação real/imputação específica e, por isso, concluiu o Requerente que, em 2022, segundo o método de dedução do coeficiente de imputação específico, o valor de IVA a deduzir seria (aleadamente) no montante de €384.308,99.

- 8.20. Na verdade, não estamos verdadeiramente perante a alteração do método que o Requerente utilizava (imputação específica e afectação real confundem-se), mas sim perante a alteração da percentagem de dedução do IVA, a montante, nos gastos comuns da área de custódia de títulos.
- 8.21. A alteração do método tem sido abordada jurisprudencialmente pela perspectiva da qualificação da retroactividade de correcção do método adoptado para determinadas situações de bens ou serviços, no sentido de ser qualificado como um erro de direito ou como um erro de facto.
- 8.22. Esta distinção tinha a sua relevância no facto do artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA mencionar erro material, que só pode ser regularizado no prazo de 2 anos, e o artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA mencionar que sendo erro de direito permite a regularização num prazo de 4 anos.
- 8.23. Esta questão foi também abordada no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), (processo nº 984/14.1BELLE, de 08-07-2021), que sumariou que *“é erro de direito, passível de possibilitar a correcção da dedução, através do prazo mais longo de quatro anos, o erro na dedução do imposto que consiste em não fazer qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis, bem como no apuramento errado da percentagem de dedução, com base em certo entendimento da Administração Tributária sobre o modo de aplicação dos métodos de dedução”*.
- 8.24. Num outro Acórdão do TCAS (processo n 263/16.0BELLE, de 28-09-2017), o Tribunal considerou que *“está em causa o modo de exercício do direito à dedução do IVA suportado (...), a qual constitui um sujeito passivo misto, na parte relativa à correcção da declaração de autoliquidação, oportunamente apresentada pelo contribuinte, no que respeita ao IVA suportado na aquisição de recursos de utilização mista, por referência aos exercícios de (...). A questão da correcta qualificação do erro em que incorreu o contribuinte não é despicienda para a aferição do prazo legal de exercício do direito à*

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

- 8.25. Assim, impõe-se reiterar a doutrina fixada no Acórdão do STA, de 28-06-2017 (processo nº 01427/14), segundo a qual, “[o] prazo aplicável para reclamar do IVA entregue, em excesso, numa situação enquadrável no denominado erro de direito é de quatro anos, nos termos previstos no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA” sendo que, no mencionado Acórdão, escreve-se ainda que “(...) estão em causa erros no cômputo do método da percentagem aplicada pelo contribuinte na aferição do imposto dedutível, erros que se prendem com a discriminação de actividades, com a classificação das mesmas e a identificação da percentagem de dedução aplicável”.³
- 8.26. Não obstante, a AT tem subsumido os erros de direito na liquidação e dedução do imposto no artigo 78.º do Código do IVA e não no artigo 98.º do mesmo Código.
- 8.27. Com efeito, o erro de cálculo ou de escrita encontra-se, desde logo, perfeitamente delimitado na doutrina juscivilística e este tem sido, também, o entendimento da jurisprudência maioritária, nomeadamente, das decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos nº 117/2013-T, de 06-12-2013, nº 649/2017-T, de 28-05-2018 e dos Acórdãos do STA, nomeadamente, do proferido no âmbito do processo nº 01427/14 (28-06-2017), do processo 853/13 (07-04-2021) e do Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 23-11-2022, (proferido no processo 021/21.0BALS).⁴

³ Sobre o tema, escreveram Alexandra Martins-Pedro Moreira (“Regularizações de IVA” in Cadernos IVA 2014, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, pags. 66-67) que “com o nº 6 do artigo 78º do Código do IVA, consideramos que o legislador pretendeu visar, única e exclusivamente, os lapsos calami na transposição dos elementos das facturas para a contabilidade e desta para as declarações periódicas de IVA”.

⁴ Neste sentido, Pedro Pais de Vasconcelos escreve que “sucede com alguma frequência que o declarante faz constar algo de errado na sua declaração, não porque tenha sofrido de uma falsa percepção da realidade (erro-vício), nem porque se tenha enganado na expressão (erro-obstáculo), mas porque se enganou nas contas, porque errou uma operação de cálculo. O mesmo sucede também com frequência quando o declarante erra ao escrever.

- 8.28. Aqui chegados, afirmando-se ser possível proceder à regularização do IVA no prazo de quatro anos, há ainda que verificar se o Requerente com a documentação apresentada dá cumprimento à prova necessária para aferir do direito de alterar a percentagem de dedução de 10%, com referência às operações que desenvolve na área de custódia de títulos, (recursos de utilização mista), inicialmente apurada, para uma percentagem de dedução de 67,42%.
- 8.29. Neste âmbito, tem sido entendido pela jurisprudência firmada pelo STA que cabe ao sujeito passivo a prova dos factos constitutivos do direito à dedução, mesmo em casos de liquidação adicional: *“quando o acto de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo sujeito passivo, cabe a este a prova dos factos constitutivos do direito à dedução, ou seja, cabe a este alegar e demonstrar (...)”*. – Cfr. STA, Proc. 02840/09.6BEPRT, de 6/3/2024; Também na Decisão Arbitral exarada no processo nº 166/2018-T, de 2/12/2018, se refere que, relativamente ao ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução dispõe o artigo 74º, nº 1, da Lei Geral Tributária nos termos do qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.
- 8.30. No caso em análise, não se vislumbra que tenha sido deduzida prova suficientemente sólida para se concluir a favor do peticionado pelo Requerente, porquanto da documentação anexada resulta uma dúvida razoável que coloca em causa a apreciação material dos valores apresentados e não se revela suficiente para demonstrar o alegado (cfr. ponto 5 da presente Decisão – Fundamentação dos Factos).
- 8.31. Assim, face à documentação apresentada, o Tribunal considera totalmente improcedentes os pedidos, apresentados pelo Requerente, de declaração de (i)legalidade do acto tributário de (auto)liquidação de IVA referente a Dezembro de 2022 e, em consequência, de anulação do mesmo e da decisão de indeferimento que recaiu sobre o Pedido de Revisão Oficiosa apresentado relativamente aquele acto tributário de (auto)liquidação de IVA.

(...). O Código Civil, no artigo 249º, estabelece para o erro de cálculo ou de escrita um regime diferente da anulabilidade: o da correcção do erro”.

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

9. DA RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DAS CUSTAS ARBITRAIS

9.1. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

9.1.1. Nos termos do disposto no artigo 527.º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

9.1.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

9.2. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas ao Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, nº 2 e 22.º, nº 4 do RJAT e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

10. DECISÃO

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral Colectivo:

- a) Julgar improcedente a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria;
- b) Julgar totalmente improcedentes os pedidos de pronúncia arbitral formulados pelo Requerente;

c) Condenar o Requerente no pagamento integral das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em €327.306,77, por ser esse o valor atribuído pelo Requerente.

Custas: Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em €5.814, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2026

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Regina Almeida Monteiro (Árbitro Presidente)

Magda Feliciano
(Árbitra Adjunta e Relatora)

Filipa Barros

(Árbitra Adjunta)