

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 073/24.0BALSB
Data do Acórdão: 26-02-2025
Tribunal: PLENO DA SECÇÃO DO CT
Relator: ISABEL MARQUES DA SILVA
Sumário:
Nº Convencional: JSTA000P33359
Nº do Documento: SAP20250226073/24
Recorrente: BANCO 1..., SA
Recorrido 1: AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 Texto Integral**Texto Integral:**

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do
Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – Banco 1..., S.A. com os sinais dos autos, vem, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e do artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), interpor recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 646/2023-T, por alegada contradição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com o decidido no âmbito do processo n.º 573/2023-T, transitada em julgado.

O Recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

A. O presente Recurso tem como objeto a Decisão Arbitral proferida, a 28 de março de 2024, no processo n.º 646/2023-T, a qual julgou improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo ora Recorrente com vista à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, a qual solicitava a anulação parcial dos atos tributários de (auto)liquidação de IVA referentes ao período de abril de 2021 a fevereiro de 2022, no montante de € 180.304,27.

B. O presente recurso é tempestivo, porquanto é apresentado dentro do prazo de 30 dias estatuído no n.º 1 do artigo 152.º do CPTA desde a notificação da Decisão Recorrida, em 5 de abril de 2024.

C. O recurso é interposto ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAMT e do artigo 152.º do CPTA e baseia-se na contradição, sobre a mesma questão fundamental de direito,

entre a Decisão Recorrida e a Decisão Arbitral de 28 de novembro de 2023, proferida no processo n.º 573/2023-T.

D. Em ambas as decisões aqui em confronto verifica-se uma identidade da questão de direito sobre que recaíram as decisões, i.e., em ambos os arestos, a questão decidenda é a de saber se, após o apuramento do pro rata definitivo nos termos do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, o sujeito passivo pode alterar o método de dedução utilizado ab initio, por facto superveniente ou por deteção de um erro no apuramento no enquadramento jurídico-fiscal – cf. página 16 da Decisão recorrida e páginas 16 e 17 da Decisão fundamento.

E. Adicionalmente, vislumbra-se, também, uma identidade substancial das situações fácticas subjacentes a ambas as decisões, na medida em que ambas as decisões versaram sobre uma instituição de crédito, sujeito passivo “misto” para efeitos de IVA, que adquire recursos que são afetos, simultaneamente, a operações isentas de imposto que não conferem direito à dedução e operações tributadas que conferem direito à dedução do IVA incorrido.

F. Em concreto, na Decisão Arbitral recorrida, referente ao IVA de abril de 2021 e fevereiro de 2022, foi dado como provado que: “[e]m ambos os casos (serviços para consumo próprio vs. serviços prestados ao Banco 2...), na aquisição de serviços de apoio ao cliente no atendimento de chamadas telefónicas (serviços de call center) à A..., o Requerente deduziu, tanto em 2021 como em 2022, 7% do IVA incorrido, por aplicação do método da percentagem de dedução calculado nos termos do Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009” sendo que, “[u]ma parte desses serviços foi usada para o desenvolvimento da atividade geral do Requerente (...), enquanto outra parte foi exclusivamente usada para a prestação de serviços da mesma natureza ao Banco 2..., os quais foram (re)faturados a este pelo Requerente com liquidação de imposto”. – cf. pontos D e E da matéria de facto da Decisão recorrida [realce nosso].

G. Por sua vez, na Decisão fundamento, referente à (auto)liquidação de IVA do ano 2021, foi dado como provado que: “G) Desta forma, com referência ao ano 2021, a Requerente determinou um critério de dedução de imposto de 8%, quanto aos recursos de utilização mista, tendo com base nessa percentagem feito a apresentação, em 18-02-2022, da declaração relativa ao período 2021/12, que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

H) Na sequência de uma revisão de procedimentos, a Requerente entendeu que a dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos de utilização mista com referência à área da gestão da carteira própria de títulos, de acordo com o critério

de imputação específico, não se afigurava consentânea com o efectivo consumo de recursos pela referida área;

I) A Requerente logrou determinar critérios objetivos de imputação dos recursos de utilização mista que permitem determinar o consumo dos mesmos por cada uma das direções da Requerente que contribuem, de forma direta ou indireta, para a realização daquela atividade;

J) Com utilização do método da afectação real, a Requerente apurou imposto a regularizar, a favor do Estado, do respetivo montante de IVA inicialmente deduzido com referência à área da gestão da carteira própria de títulos, no montante global de € 48.329,14;

K) Na sequência da do método da afectação real quanto à área da gestão da carteira própria de títulos, a Requerente procedeu à desconsideração dos proveitos referentes a essa área no cálculo do coeficiente de imputação específico;

L) Em face desta desconsideração, tal percentagem de dedução aumentou para 9%, nos termos referidos nos documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos; – cf. pontos G a L da matéria de facto da Decisão fundamento

H. Assim, tanto na Decisão recorrida como na Decisão fundamento, foi dado como provado que o respetivo Recorrente, tendo verificado que, no âmbito das atividades por si desenvolvidas, não estava a exercer plenamente o direito à dedução do IVA incorrido que lhe assistia, procedeu à alteração da metodologia de dedução do IVA após o apuramento do pro rata definitivo calculado nos termos do n.º do IVA incorrido, por aplicação do método da percentagem de dedução calculado nos termos do Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009” sendo que, “[u]ma parte desses serviços foi usada para o desenvolvimento da atividade geral do Requerente (...), enquanto outra parte foi exclusivamente usada para a prestação de serviços da mesma natureza ao Banco 2..., os quais foram (re)faturados a este pelo Requerente com liquidação de imposto”. – cf. pontos D e E da matéria de facto da Decisão recorrida [realce nosso].

G. Por sua vez, na Decisão fundamento, referente à (auto)liquidação de IVA do ano 2021, foi dado como provado que: “G) Desta forma, com referência ao ano 2021, a Requerente determinou um critério de dedução de imposto de 8%, quanto aos recursos de utilização mista, tendo com base nessa percentagem feito a apresentação, em 18-02-2022, da declaração relativa ao período 2021/12, que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

H) *Na sequência de uma revisão de procedimentos, a Requerente entendeu que a dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos de utilização mista com referência à área da gestão da carteira própria de títulos, de acordo com o critério de imputação específico, não se afigurava consentânea com o efectivo consumo de recursos pela referida área;*

I) *A Requerente logrou determinar critérios objetivos de imputação dos recursos de utilização mista que permitem determinar o consumo dos mesmos por cada uma das direcções da Requerente que contribuem, de forma direta ou indireta, para a realização daquela atividade;*

J) *Com utilização do método da afectação real, a Requerente apurou imposto a regularizar, a favor do Estado, do respetivo montante de IVA inicialmente deduzido com referência à área da gestão da carteira própria de títulos, no montante global de € 48.329,14;*

K) *Na sequência da do método da afectação real quanto à área da gestão da carteira própria de títulos, a Requerente procedeu à desconsideração dos proveitos referentes a essa área no cálculo do coeficiente de imputação específico;*

L) *Em face desta desconsideração, tal percentagem de dedução aumentou para 9%, nos termos referidos nos documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos; – cf. pontos G a L da matéria de facto da Decisão fundamento*

H. *Assim, tanto na Decisão recorrida como na Decisão fundamento, foi dado como provado que o respetivo Recorrente, tendo verificado que, no âmbito das atividades por si desenvolvidas, não estava a exercer plenamente o direito à dedução do IVA incorrido que lhe assistia, procedeu à alteração da metodologia de dedução do IVA após o apuramento do pro rata definitivo calculado nos termos do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA (para os períodos de abril de 2021 a fevereiro de 2022 e ano 2021, respetivamente).*

I. *Ora, o normativo legal em juízo, em ambos os processos, respeita, essencialmente, às normas comunitárias e nacionais que consagram o regime do direito à dedução do IVA – i.e., artigos 173.º a 175.º da Diretiva IVA e artigos 19.º a 25.º do Código do IVA, em particular o disposto nos artigos 23.º, n.º 6 e no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA, estando em causa o erro no apuramento do método da percentagem de dedução – cf. páginas 18 a 20 da Decisão recorrida e página 20 da Decisão Fundamento.*

J. Não obstante as Decisões aqui em confronto terem decidido a mesma questão fundamental de direito, assentando em iguais pressupostos de facto e aplicando o mesmo normativo legal, resultam das mesmas soluções jurídicas totalmente opostas.

K. Na Decisão recorrida, considerou o Tribunal Arbitral que “se encontra vedada a possibilidade de correção da metodologia de cálculo, por aplicação do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, porquanto esta norma não contempla a possibilidade de um sujeito passivo, que tenha optado por um método de cálculo de direito à dedução do imposto suportado em bens e/ou serviços de utilização mista, poder alterar retroativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicial efetuada” e que, “[n]ão se está, pois, perante um erro de direito”¹⁹. Para o efeito, o Tribunal Arbitral sustenta a sua posição no Acórdão CTT proferido pelo TJUE no Processo C-661/18, de 30 de abril de 2020. Concluindo, assim, o Tribunal Arbitral que “[n]ão se encontra estabelecido em nenhuma disposição do sistema comum do imposto que permita essa alteração posterior do método de imputação, porque a eventual obrigatoriedade de aceitação de um tal procedimento não se coadunaria com o princípio da segurança jurídica (...)” e, que, conseqüentemente, “não se verifica um verdadeiro e próprio erro de direito, por, na verdade, se encontrar em causa um pedido de aplicação retroativa do método de dedução relativa à aquisição de serviços que o Requerente contabilizou como encargos de utilização mista”²⁰, pelo que não lhe assiste razão para o exercício do direito à dedução em apreço (realce nosso).

L. Neste sentido, entendeu esse Tribunal que uma alteração do método de dedução não é um erro de direito e, como tal, o seu exercício não se subsume no prazo de 4 anos previsto no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA.

M. Em sentido oposto, a Decisão Fundamento começa por esclarecer que “a nível do Direito Nacional, não existe uma proibição generalizada de alterar o pro rata definitivo, designadamente através de regularização, tanto baseada em erro de facto (artigo 23.º, n.º 6, do CIVA), como em «erro de enquadramento ou de direito» (artigo 98.º, n.º 2, do CIVA), como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, designadamente nos seguintes acórdãos:

- de 28-06-2017, processo n.º 01427/14;
- de 03-06-2020, processo n.º 0498/15.2BEMDL;
- de 17-06-2020, processo n.º 0443/13.0BEPRT;
- de 07-04-2021, processo n.º 0796/15.5BEVIS;
- de 12-05-2021, processo n.º 01023/15.0BELRS;

– de 07-04-2022, processo 0379/16.2BEVIS (...)”21.

N. Acrescentando que “[c]omo erro de direito o Supremo Tribunal Administrativo tem considerado as situações em que foi indevidamente utilizado em método de dedução como pode ver-se pelo citado acórdão de 12-05-2021, processo n.º 01023/15.0BELRS em que se conclui que «uma correcção motivada pela indevida utilização de um método legal de dedução, quando um outro método legal deveria ser aplicável, configura um forçoso erro de Direito (situação patológica), sendo tempestivo o pedido de correcção/revisão da auto-liquidação se efetuado no prazo de quatro anos». A situação fáctica subjacente a este aresto é substancialmente idêntica à dos autos, pois nele se partiu do pressuposto de que «na sequência de uma revisão interna de procedimentos, o Autor identificou, todavia, duas situações em que havia uma ligação direta e imediata entre os encargos suportados e os serviços prestados e em que não era devida a aplicação do método do pro rata de dedução (conforme invocado pelo Impugnante e não contrariado pela AT)”.

O. Assim “[n]o caso em apreço, o erro que consubstancia a utilização do método do pro rata, numa situação em que era viável a utilização do método da afectação real, que é afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, é corroborado pela própria interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira fez do regime de determinação do direito à dedução por instituições de crédito, veiculado pelo Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009, aplicado pela Requerente”.

P. Com efeito, entendeu o Tribunal Arbitral que “[n]a verdade, como aí se refere, «face à actual redacção do artigo 23.º, a afectação real é o método que, tendo por base critérios objectivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista» (n.º 7) e apenas **«sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico» (n.º 9).**

Q. Concluindo que “[p]or isso, sendo o uso de um coeficiente de imputação específico subsidiário da aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, a utilização daquele método, quando é viável o uso do segundo, constitui um erro de direito, na própria perspectiva adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira naquele Ofício-Circulado”.

R. Face ao exposto, é de concluir que (i) na Decisão Recorrida o Tribunal Arbitral entendeu inexistir norma legal que permita a alteração retroativa do método de dedução de IVA, porquanto a única disposição aplicável seria o art.º 23 n.º 6 do Código do IVA, enquanto que (ii) o Tribunal Arbitral da Decisão Fundamento entendeu, em sentido oposto, inexistir norma legal que proíba o

sujeito passivo de alterar retroativamente o método de dedução utilizado, desde que tal alteração ocorra no prazo de 4 anos do n.º 2 do art.º 98 do Código do IVA, porquanto do n.º 6 do art.º 23 do mesmo diploma não se infere qualquer proibição.

S. Tendo sido identificado, como argumento da Decisão Recorrida, o Acórdão CTT (processo C-661/18), o qual resultou de um litígio que opôs os CTT à AT, a propósito da regularização das deduções de IVA efetuadas pelos CTT no âmbito da sua atividade de prestação de serviços postais, nos períodos de 2013, 2014 e 2015, importa recordar as conclusões do TJUE nesse caso:

“1) O artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro que, ao abrigo dessa disposição, autoriza os sujeitos passivos a efetuar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução proíba esses sujeitos passivos de alterar o método de dedução do IVA após a fixação do pro rata definitivo.

2) Os artigos 184.º a 186.º da Diretiva 2006/112, lidos à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional por força da qual é recusada a um sujeito passivo que efetuou deduções de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que incidiu sobre a aquisição de bens ou de serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução, segundo o método baseado no volume de negócios, a possibilidade de, após a fixação do pro rata definitivo em aplicação do artigo 175.º, n.º 3, desta diretiva, retificar essas deduções aplicando o método da afetação, numa situação em que:

– ao abrigo do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da referida diretiva, o Estado-Membro em causa autoriza os sujeitos passivos a efetuar deduções de IVA com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução;

– no momento em que optou pelo método de dedução, o sujeito passivo ignorava de boa-fé que uma operação que considerava isenta, na realidade, não o estava;

- o prazo geral de caducidade fixado pelo direito nacional para regularizar as deduções ainda não terminou; e
- a alteração do método de dedução permite estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações com direito à dedução”.

T. Foi com base nestas conclusões do TJUE que o Tribunal Arbitral considerou, na Decisão Recorrida, que não existe qualquer erro que mereça ser retificado (por via da alteração do método de dedução), uma vez que “se o legislador nacional limita expressamente os casos em que existe erro, não se afigura razoável exigir à autoridades fiscais que aceitem em qualquer circunstância, que um sujeito passivo possa modificar unilateralmente o método de dedução utilizado para a determinação dos montantes de IVA a deduzir”.

U. No que diz respeito ao disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Diretiva IVA, o TJUE concluiu que a mesma não se opõe a que os Estados-Membros proibam que os sujeitos passivos que adquirem recursos de utilização mista alterem o método de dedução do imposto após a fixação do pro rata definitivo.

V. No entanto, não se vislumbra qualquer norma, na legislação de IVA portuguesa que proíba a alteração da metodologia de dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos que adquirem recursos de utilização mista após a fixação do pro rata definitivo.

W. Deste modo, ainda que o TJUE, através da interpretação dos normativos legais da Diretiva IVA, aceite que os Estados Membros prevejam, nos seus ordenamentos jurídicos, uma proibição de alteração do método de dedução do imposto após a fixação do pro rata definitivo, o legislador português optou por não incluir tal proibição no Código do IVA.

X. Adicionalmente, é possível extrair do entendimento do TJUE que, no que diz respeito às situações patológicas em que o exercício do direito à dedução foi inquinado por erros, falhas ou lapsos incorridos pelo sujeito passivo, encontram-se as mesmas reguladas nos artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA e, consequentemente, nos artigos 78.º, n.º 6 e 98.º, n.º 2 do Código do IVA.

Y. Uma vez que nenhuma das normas especiais previstas no art.º 78 do Código do IVA se aplica à regularização de imposto motivada por erro de enquadramento das operações tributáveis, cabe trazer à colação a norma geral prevista no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, e o seu prazo de 4 anos.

Z. Em face do exposto, se a Decisão recorrida conduziu à manutenção na ordem jurídica da decisão de indeferimento da

Reclamação Graciosa, com vista à contestação dos atos tributários de (auto)liquidação de IVA referentes ao período compreendido entre fevereiro de 2021 e abril de 2022 e impediu a regularização do respetivo imposto pelo Recorrente, a Decisão fundamento não o fez, confirmando a admissibilidade da regularização do imposto pelo sujeito passivo e, portanto, permitindo que este apurasse imposto a deduzir adicionalmente na sua esfera.

AA. A par dos requisitos acima expendidos, nos termos do n.º 2 do artigo 25.º do RJAMT e do n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, o recurso não é admitido se a orientação perfilhada pela Decisão recorrida estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

BB. No que diz respeito à temática aqui em apreço, i.e. a questão de determinar o direito, e o prazo, para alteração do método de cálculo do direito à dedução, em virtude de erro de enquadramento das operações tributáveis, já este Supremo Tribunal decidiu em diferentes ocasiões.

CC. Neste âmbito, destaque-se, desde logo, o Acórdão de 5 de dezembro de 2021 (processo n.º 01023/15.0BELRS, em que foi concluído o seguinte: “(...) forçosa é a conclusão de que uma correção motivada pela indevida utilização de um método legal de dedução, quando um outro método legal deveria ser aplicável, configura um forçoso erro de Direito, sendo tempestivo o pedido de correção/revisão da auto-liquidação se efetuado no prazo de quatro anos”.

DD. Esta mesma orientação foi seguida, pelo STA em diversas decisões: Acórdão de 7 de abril de 2021 (processo n.º 02315/14.1BELRS); Acórdão de 17 de junho de 2020 (processo n.º 0443/13.0BEPRT) e Acórdão de 28 de junho de 2017 (processo n.º 01427/14).

EE. Comprova-se, deste modo, que a Decisão recorrida não se encontra de acordo com a jurisprudência consolidada do STA sobre esta matéria.

FF. Assim, e por tudo o que ficou acima exposto, deverá o presente Recurso proceder, por se encontrarem verificados todos os seus pressupostos, devendo, em consequência, ser anulada a Decisão recorrida, proferida pelo Tribunal Arbitral em 28 de março de 2024, no processo n.º 646/2023-T.

GG. Por último, solicita-se a dispensa do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo do art.º 6 n.º 7 do Regulamento das Custas Processuais, uma vez que a análise do thema decidendum não exige particular complexidade técnica, por se encontrar em linha com jurisprudência anterior deste Tribunal.

Nestes termos, e nos mais de Direito que Vossas Excelências suprirão, deve o presente Recurso ser julgado procedente, com as consequências legais e, em consequência:

- *ser admitido, por se encontrarem verificados os respetivos pressupostos; e*
- *ser julgado procedente, nos termos e com os fundamentos acima indicados e, consequentemente,*
- *ser revogada a Decisão arbitral recorrida, e substituída por outra consentânea com o quadro jurídico vigente, que reconheça ao Recorrente o direito à dedução adicional de IVA, por referência a custos incorridos para a prestação de serviços de call center entre abril de 2021 a fevereiro de 2022, no montante de € 180.304,27.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu douto parecer no sentido de que não estão reunidos os requisitos para o conhecimento mérito do presente recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152.º do CPTA, aplicável ex vi artigo 25.º, n.º 3 do RJAT., considerando que a situação fáctica nas duas decisões arbitrais é substancialmente diversa, pelo que somos do parecer que o mesmo não deve ser conhecido.

4 - Cumprido o estipulado no n.º 2 do artigo 92.º do CPTA, cumpre decidir em conferência no Pleno da Secção.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

Importa decidir, previamente, da verificação dos pressupostos substantivos dos quais depende o conhecimento do mérito do presente recurso para uniformização de jurisprudência, a saber, a existência de contradição entre a decisão arbitral recorrida e o Acórdão invocado como fundamento relativamente à mesma questão fundamental de direito e, bem assim, a de que a decisão arbitral recorrida não se encontre em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada da Secção.

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do mérito do recurso.

6 – Matéria de facto

6.1 É do seguinte teor o probatório fixado na decisão arbitral recorrida:

- a) *O Requerente é uma instituição de crédito que, no âmbito da sua atividade, realiza, em simultâneo, (i) operações isentas de IVA que não conferem direito à dedução deste imposto e (ii) operações que conferem direito à dedução deste imposto.*
- b) *O Requerente encontra-se abrangido por distintos regimes de dedução do IVA incorrido:*
- i. *Quando identifica uma conexão direta e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações ativas (outputs) por si realizadas, aplica o método de dedução da imputação direta (artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA), deduzindo integralmente o imposto incorrido (quanto aos outputs tributados) ou nada deduzindo (quanto aos outputs isentos);*
- ii. *Quando identifica uma conexão direta, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações ativas (outputs) por si realizadas, e consegue determinar critérios objetivos do nível / grau de utilização efetiva, aplica o método da afetação real (artigo 23.º, n.º 2 do Código do IVA);*
- iii. *Para determinar a medida de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afetas indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (aos recursos de utilização mista), o Requerente aplica o método geral e supletivo do coeficiente de imputação específico, conforme determinado pelo Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009.*
- c) *O Requerente adquiriu, entre início de 2021 e início de 2022, serviços de call center à A..., tendo incorrido num montante total de IVA de € 450.021,81 (cfr. quadro do ponto 51 do Pedido de Pronúncia Arbitral e faturas juntas como Documento n.º 2 junto ao Pedido de Pronúncia Arbitral).*
- d) *Uma parte desses serviços foi usada para o desenvolvimento da atividade geral do Requerente [parte essa que não é objeto deste processo (cfr., artigos 45 e seguintes do Pedido de Pronúncia Arbitral)], enquanto outra parte foi exclusivamente usada para a prestação de serviços da mesma natureza ao Banco 2..., os quais foram (re)faturados a este pelo Requerente com liquidação de imposto.*
- e) *Em ambos os casos (serviços para consumo próprio vs. serviços prestados ao Banco 2...), na aquisição de serviços de apoio ao cliente no atendimento de chamadas telefónicas (serviços de call center) à A..., o Requerente deduziu, tanto em 2021 como em 2022, 7% do IVA incorrido, por aplicação do*

método da percentagem de dedução calculado nos termos do Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009.

f) Tal resulta do facto de ter qualificado estas despesas (os serviços adquiridos à A...) como recursos de utilização mista.

g) Os serviços prestados pela A... ao Requerente totalizaram € 842.937,30 (base tributável) + IVA (€ 193.875,55).

h) Os serviços de call center prestados pelo Requerente ao Banco 2... totalizaram € 880.341,00 (base tributável) + IVA (€ 202.478,43), conforme fatura junta como Documento n.º 3 junto ao Pedido de Pronúncia Arbitral, correspondente à refaturação dos serviços adquiridos à A... acrescidos da margem do Requerente pelos seus serviços.

i) Do universo total de IVA correspondente aos serviços de call center adquiridos pelo Requerente para possibilitar a prestação de serviços da mesma natureza ao Banco 2... (€ 193.875,55), o Requerente deduziu o montante de € 13.571,29 (correspondente a 7% do valor total de imposto, o qual foi calculado de acordo com o coeficiente de imputação específico acima referido).

j) Em 18-04-2023, o Requerente apresentou Reclamação Graciosa relativa à autoliquidação de IVA entre abril de 2021 e fevereiro de 2022, a qual foi indeferida, por Despacho de 02-06-2023, conforme Documento n.º 1 junto ao Pedido de Pronúncia Arbitral.

k) Em 12-09-2023, o Requerente apresentou o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

6.2 Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado na decisão arbitral fundamento:

A) A Requerente é uma instituição de crédito, cujo objeto 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;

B) No âmbito da sua actividade, a Requerente realiza operações financeiras que não conferem o direito à dedução de IVA, por estarem abrangidas por isenção, e outras operações que conferem direito à dedução de IVA, designadamente de locação financeira mobiliária, locação de cofres e custódia de títulos, que não são abrangidas por isenção;

C) Relativamente às situações em que a Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações ativas (outputs) por si

realizadas, aplicou, para efeitos de exercício do direito à dedução, o método da imputação directa;

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

E) No que concerne recursos adquiridos que são afectos, simultaneamente, a operações que conferem o direito à dedução e a operações que não conferem tal direito, nas situações em que a Requerente identificou uma conexão directa, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objetivos do nível/grau de utilização efetiva, aplicou o método da afectação real;

F) 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”), a Requerente aplicou o coeficiente de imputação específico previsto no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, da Administração Tributária;

G) Desta forma, com referência ao ano 2021, a Requerente determinou um critério de dedução de imposto de 8%, quanto aos recursos de utilização mista, tendo com base nessa percentagem feito a apresentação, em 18-02-2022, da declaração relativa ao período 2021/12, que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

H) Na sequência de uma revisão de procedimentos, a Requerente entendeu que a dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos de utilização mista com referência à área da gestão da carteira própria de títulos, de acordo com o critério de imputação específico, não se afigurava consentânea com o efectivo consumo de recursos pela referida área;

I) A Requerente logrou determinar critérios objetivos de imputação dos recursos de utilização mista que permitem determinar o consumo dos mesmos por cada uma das direções da Requerente que contribuem, de forma directa ou indirecta, para a realização daquela atividade;

J) Com utilização do método da afectação real, a Requerente apurou imposto a regularizar, a favor do Estado, do respetivo montante de IVA inicialmente deduzido com referência à área da gestão da carteira própria de títulos, no montante global de € 48.329,14;

K) *Na sequência da do método da afectação real quanto à área da gestão da carteira própria de títulos, a Requerente procedeu à desconsideração dos proveitos referentes a essa área no cálculo do coeficiente de imputação específico;*

L) *Em face desta desconsideração, tal percentagem de dedução aumentou para 9%, nos termos referidos nos documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;*

M) *Em consequência deste aumento, a Requerente apurou o montante de € 157 103,40 de imposto adicionalmente dedutível;*

N) *Em 13-03-2023, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa da autoliquidação referente ao período 2021/12, em que peticionou a validação da adopção do método da afectação real com vista à dedução do imposto incorrido nesta área de acordo com critérios específicos de afectação real e, consequentemente, desconsideração do coeficiente de imputação específico os rendimentos relativos à atividade de gestão da carteira própria de títulos (processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);*

O) *A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 15-05-2023, proferido pelo Chefe de Divisão de Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, ao abrigo de Subdelegação de competências (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);*

P) *A decisão de indeferimento da reclamação graciosa remete para os fundamentos de uma informação, que consta do documento n.º 1, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:*

V.1.2. - Apreciação

19. *No que concerne a esta questão, face à realidade dos factos descrita pela Reclamante, pode concluir-se que estamos perante uma situação de alteração retroativa dos critérios que presidiram à escolha do método de dedução relativamente às despesas em causa, tendo as mesmas sido consideradas à data da entrega da declaração periódica em análise, como recursos promíscuos/de utilização mista.*

20. *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).*

21. *Nos termos do disposto no artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, que faz parte do Capítulo "Origem e âmbito do direito à dedução", o*

direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

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

23. Quando estiverem em causa inputs utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução como para operações sem direito à dedução, estatui o n.º 1 do artigo 173.º da Diretiva IVA que "a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações". Mais refere este artigo que essa proporção pode ser determinada para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo, podendo ser autorizados pelos Estados membros outros métodos de repartição, entre os quais a dedução com base na utilização da totalidade ou parte desses bens e serviços. No artigo 174.º da Diretiva do IVA são estabelecidas regras para determinação do cálculo do pró rata de dedução, prevendo-se que o mesmo é determinado numa base anual.

24. De acordo com o n.º 3 do artigo 175.º da Diretiva o pró 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 pró rata definitivo para cada ano, apurado no ano seguinte, implica o ajustamento das deduções que tenham sido efetuadas com base no pró rata provisório aplicado.

25. Quanto às restantes regularizações, encontram-se estatuídas no capítulo 5, com a epígrafe "Regularizações das deduções" do Título X da Diretiva, e que corresponde aos artigos 184.º a 192.º. O preceito prevê que ocorram regularizações apenas em determinadas situações: - Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito; - Quando posteriormente à declaração se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante de dedução, como seja o caso da anulação de compras ou de obtenção de descontos; - Quando do não pagamento total das operações;

- Prevê ainda 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 quando ocorram transições de regime de tributação para regime especial ou a situação inversa.

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

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

28. Como elucida o TJUE, o n.º 1 do artigo 185.º da Diretiva trata das "alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços", ao passo que o n.º 2 do artigo 187.º da mesma Diretiva, que é específico para bens de investimento para os quais a duração do ajustamento é mais longa, esclarece que esse ajustamento é realizado em função das "alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos, produzidos ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez". Do referido, afigura-se que a Diretiva do IVA não prevê qualquer ajustamento em que sejam enquadráveis as alterações realizadas pelo sujeito passivo. Importa por isso analisar este ajustamento no quadro da legislação nacional, nomeadamente o Código do IVA

29. 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. Ou seja, deve ser exercido na declaração do período correspondente à sua génese, ou do período em que os elementos necessários à sua efetivação tenham chegado à posse do sujeito passivo. Esse período, por norma, corresponde aquele em que se tiver verificado a receção das faturas.

30. 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.

31. 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.

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

33. 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.

34. 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.

35. Os métodos previstos são dois: afetação real e a percentagem de dedução ou pró rata, este com a natureza de percentagem geral ou genérica, apelando aos montantes das transmissões de bens e prestações de serviços, montantes esses que, porque se está perante operações sujeitas ao imposto, serão os que resultam das disposições estabelecidas como base ou valor tributável pelo artigo 16.º do CIVA. Admissível como método supletivo, a utilização do método do pró rata pode ser afastada pela Administração Fiscal, exigindo a utilização do método da afetação real, quando entenda estarem reunidas e verificadas as condições previstas no n.º 3 do artigo 23.º.

36. O denominado método da afetação real, "(...) consiste na aplicação de critérios objetivos, reais, sobre o grau ou intensidade de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito. 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 (...)".

37. Por outro lado, o método da percentagem de dedução ou pró 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. Trata-se de uma dedução parcial, que se traduz no facto do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados num e noutro tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.

38. No caso do método da percentagem de dedução, está-se no fundo, perante uma dedução parcial, que se traduz no facto do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados num e noutro tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução,

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

40. Ora, 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."

41. Neste caso, a percentagem de dedução a aplicar é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior (pró 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 pró rata definitivo.

42. 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 exerça 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 em análise.

43. O que se mostra perfeitamente justificável, e em nada contraria o sistema comum de IVA. De facto, de um ano para outro pode mudar o grau de utilização dos bens no regime da afetação real e os critérios objetivos de apuramento do mesmo.

44. Resulta assim 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

45. 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 reactivamente o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efetuada.

46. No fundo, admite-se uma provisoriedade global da dedução relativa a este tipo de bens até à apresentação da última declaração periódica do ano.

47. Sem prejuízo do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA se referir literalmente à correção das percentagens de (pro rata) e aos critérios de dedução (afetação real) calculados provisoriamente, deve admitir-se que os sujeitos passivos, na última declaração do ano possam proceder à aplicação ou alteração do método de dedução, assumindo-se uma provisoriedade global da dedução relativa aos bens de utilização mista.

48. De acordo com Ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, os casos como o presente não são suscetíveis de serem enquadrados nos casos de regularização previstos 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.

49. 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 (...) " não sendo possível, "procedera correções ao cálculo da percentagem de dedução definitiva apurada em determinado ano com fundamento no artigo 78º do Código do IVA."

50. 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. Esta é uma opção que se encontra no âmbito da autonomia da atuação permitida pelo imposto e que se encontra materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, não se concebe que este venha invocar a ocorrência de um erro, quando não deduziu aquilo que poderia deduzir,

51. Sendo que jamais tal alegado erro pode ser imputável à AT. Esta não se pode substituir aos sujeitos passivos no exercício legítimo do direito de opção sobre deduzir ou não o imposto e em que moldes.

52. Estamos perante um ato de autoliquidação, que por definição é voluntário.

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

54. 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.

55. Neste mesmo sentido já se pronunciou o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), na decisão proferida no âmbito do processo n.º 804/2021-T, onde se refere que "A questão em análise nestes autos é semelhante à decidida no processo 136/2018-T em que o relator deste processo participou, onde foi determinado reenvio prejudicial para o TJUE, tendo este Tribunal vindo a pronunciar-se no sentido de que: - o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que o Estado Português proíba aos sujeitos passivos mistos de IVA alterar o método de dedução do IVA após a fixação do pró rata definitivo; - os artigos 184.º a 186.º daquela Directiva lidos à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efectividade e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que seja recusada a possibilidade a esses sujeitos passivos de rectificação da dedução de IVA, após a fixação do pró rata definitivo, quando ignoravam de boa-fé que uma operação que considerava isenta não o estava, dentro do prazo

geral de caducidade do direito de regularizar deduções, em situação em que a alteração do método de dedução permite estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações com direito à dedução.

Ao contrário do que se verificou nesses autos não está em causa neste processo a alteração do método de dedução em virtude da consideração como isentas operações que não o estavam, mas antes uma diferente avaliação feita pelo sujeito passivo sobre o melhor método a aplicar para o cálculo das deduções relativas a bens de utilização mista. Considera-se consequentemente que as alterações retroactivas aplicadas pela Requerente no cálculo do direito à dedução de bens é serviços de utilização mista não têm por base quaisquer erros materiais ou de cálculo previstos no artigo 78.º nem erros de qualquer outra natureza, pois nos termos do artigo 23.º do Código do IVA o sujeito passivo fez uma opção no momento do nascimento do direito à dedução, conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 22.º do Código do IVA a qual se encontra no âmbito da autonomia de actuação permitida pelo imposto e é materializada na autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo.

Nada existe na lei que permita estabelecer essa alteração posteriormente com eficácia retroactiva e o TJUE já declarou que o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade não se opõe a que o Estado português limite a possibilidade de efectuar essa alteração."

56. Sem prescindir, cumpre salientar que, ainda que assim não se entenda, o que só por mera hipótese académica se concebe, não se vislumbra que à data do exercício do direito à dedução o sujeito passivo ignorasse de boa-fé que o método que pretende ver agora aplicado era o mais adequado (o qual não especifica nem comprova) porquanto, estamos perante uma matéria que recorrentemente, exercício após exercício, é objeto de impugnação graciosa e judicial por parte da Reclamante, conforme a mesma o refere, sendo que, o entendimento vertido no ofício circulado não coarta o exercício da sua autonomia de vontade.

57. A Reclamante limita-se a invocar que a utilização do critério de imputação específico para a determinação do IVA dedutível no âmbito da atividade de gestão da carteira própria de títulos não se mostra adequado por, objetivamente, não permitir demonstrar a real utilização dos recursos de utilização mista, sem que comprove o alegado, limitando-se a juntar sob documento 2 e 3, dois quadros com os supostos cálculos, que não se afigura que têm relevância probatória para os referidos efeitos.

58. Nestes termos, conclui-se pela improcedência dos argumentos apresentados pela Reclamante ficando demonstrado que a autoliquidação em análise não padece de quaisquer vícios invocados, devendo ser indeferida a sua pretensão.

Q) A Requerente pagou a quantia autoliquidada;

R) Em 03-08-2023, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo

7 – Decidindo

Da verificação dos pressupostos substantivos do recurso e do respectivo mérito

Dispõe o n.º 2 do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), ao abrigo do qual foi o presente recurso interposto, que: A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Por sua vez, dispõe o n.º 3 do mesmo preceito legal que: Ao recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral.

Importa, pois, em primeiro lugar, apreciar se existe oposição entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral invocada como fundamento quanto à mesma questão fundamental de direito e, após – caso seja de reconhecer a existência de tal oposição –, verificar se a orientação perfilhada na decisão arbitral recorrida está ou não de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada deste STA, pois que apenas no caso de o não estar haverá que admitir o recurso, ex vi do n.º 3 do artigo 152.º do CPTA (aplicável por remissão do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT).

*Como se deixou consignado no acórdão do Pleno desta secção do STA de 4 de Junho de 2014, rec. n.º 01763/13, para apurar da existência de contradição sobre a **mesma questão fundamental de direito** entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral fundamento é exigível “que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos: o que, como parece óbvio, pressupõe a*

identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição também deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas. (Cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 25/3/2009, rec. nº 598/08 e do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo, de 22/10/2009, rec. nº 557/08; bem como Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 1004 e ss.; e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 44 ao art. 279º pp. 400/403.)”.

Portanto, para apurar da existência de contradição sobre a **mesma questão fundamental de direito** entre a decisão arbitral recorrida e a decisão fundamento devem adoptar-se os critérios já firmados por este STA, quais sejam:

- Identidade da questão de direito sobre que recaíram as decisões em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- Que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica;
- Que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- A oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Vejamos.

Embora haja inequívocas similitudes nos pressupostos em que assentam as decisões arbitrais em confronto – em ambos os casos estamos perante instituições financeiras que deduziram IVA em bens que qualificaram como de *utilização mista* de acordo com o pro rata resultante do Ofício-Circulado e pretenderam após o cálculo definitivo do pro rata alterar o método de cálculo da dedução para o da “afetação real” –, identidade do quadro jurídico aplicável e decisões arbitrais opostas quanto à legalidade dessa alteração: permitindo-a, na decisão fundamento; rejeitando-a, na decisão recorrida –, entendemos, secundando o Ministério Público junto deste STA, não poder haver uniformização de jurisprudência porquanto a diferente valoração da matéria de facto feita pelos coletivos a tal obsta, sendo essa diversa valoração o motivo determinante da diversidade das decisões num e noutro caso.

Isto porque enquanto na decisão arbitral fundamento se considerou, atento o carácter subsidiário do *pro rata*

relativamente ao critério da afetação real, que sendo possível calcular a dedução do IVA pelo método da afetação real fazê-lo através de um método mais “grosseiro” constitui um “erro de direito”, a decisão arbitral recorrida se entendeu que inexistiu erro de direito, porquanto *se encontra vedada a possibilidade de correção da metodologia de cálculo, por aplicação do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, porquanto esta norma não contempla a possibilidade de um sujeito passivo, que tenha optado por um método de cálculo de direito à dedução do imposto suportado em bens e/ou serviços de utilização mista, poder alterar retroativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicial efetuada*” – cf. decisão recorrida, a fls. 280 e 282 do processo arbitral (volume II).

Ora, secundando a posição do Ministério Público junto deste STA, entendemos que em sede de recurso para fixação de jurisprudência não cabe sindicar a forma como a decisão recorrida apreciou e julgou a factualidade em análise, não podendo deixar de ser tida em conta a ilação de que no caso dos autos não se está perante um erro de direito, antes perante o propósito de obtenção de uma vantagem económica, numa situação em que o imposto inclusivamente já foi deduzido (“não se trata do direito à dedução de IVA que nunca foi deduzido, mas antes de regularização de imposto já deduzido” – cf. fls. 282 do processo arbitral junto aos autos).

Assim, contrariamente ao alegado, entendemos que a situação fáctica subjacente aos arestos não é substancialmente idêntica e não cabendo ao STA, em sede de recurso para uniformização de jurisprudência, sindicar ou apreciar o julgamento da matéria de facto efetuado, não poderá conhecer do mérito do recurso.

CONCLUINDO:

Não sendo a situação fáctica subjacente aos arestos substancialmente idêntica mercê da valoração da prova efectuada num e noutro caso e não cabendo ao STA, em sede de recurso para uniformização de jurisprudência, sindicar ou apreciar o julgamento da matéria de facto efetuado, não poderá conhecer do mérito do recurso.

- Decisão -

8 - Em face do exposto, os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em não tomar conhecimento do mérito do recurso.

Custas pela recorrente, com dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, por o presente acórdão não ter conhecido do mérito do recurso, o que configura a menor

complexidade da causa para este efeito [cf. art. 527.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da do art. 281.º do CPPT, e art. 6.º, n.º 7, do Regulamento das Custas Processuais].

Comunique-se ao CAAD.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2025. - Isabel Cristina Mota Marques da Silva (relatora) - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Dulce Manuel da Conceição Neto - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo - João Sérgio Feio Antunes Ribeiro - Jorge Cortês - Catarina Almeida e Sousa.