

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 28/2017-T

Tema: IVA - Exercício do Direito à Dedução – Alteração dos métodos de cálculo de IVA – Tempestividade do pedido de reembolso - Erros materiais ou de cálculo (artigo 78º-6, CIVA) e erros de direito (artigo 98º-2, CIVA) – Liquidação adicional.

Decisão Arbitral

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro presidente), João Taborda da Gama e Júlio Tormenta (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-03-2017, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. “**Município A...**”, titular do NIPC..., com sede em ..., ... – (doravante apenas designada “Município” ou “Requerente”), com sede em ..., vem, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), conjugado com o disposto nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral para pronúncia arbitral sobre a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional de IVA n.º..., no montante de € 105.336,65 (cf. Documento 1 anexo à PI¹), emitido na sequência do Relatório de Inspeção Tributária de 17 de Dezembro de 2015 respeitante às ordens de serviço OI2015..., OI2015... e OI201... de âmbito geral referente aos exercícios de 2012, 2013 e 2014 (cf. Documento 2 anexo à PI).

¹ PI – Petição inicial.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi efetuado em 5-1-2017 e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, sendo em 20-1-2017 automaticamente notificado à Requerida (doravante designada por “AT”).

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo o Senhor Juiz José Poças Falcão, o Senhor Dr. João Taborda da Gama e o Senhor Dr. Júlio Tormenta, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 21-03-2017.

Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:

a) Invalidez do ato tributário de liquidação adicional de IVA n.º ... (cf. Documento 1 anexo à PI), e, conseqüentemente, de forma mediata, do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada (cf. Documento 3 anexo à PI);

b) Os atos tributários acima referidos – liquidação adicional e indeferimento da reclamação graciosa por parte da AT – encontram-se inquinados de ilegalidade porque assentam em pressupostos de facto e de direito erróneos no que diz respeito ao exercício do direito à dedução do IVA incorrido pela Requerente para os fins da sua atividade, durante os exercícios de 2012, 2013 e 2014, coartando de forma grosseira o exercício de tal direito e comprometendo a neutralidade que constitui a trave-mestra da disciplina daquele imposto, conseqüentemente, requer a anulação quer do ato de indeferimento da reclamação graciosa quer do ato de liquidação adicional de IVA, sendo-lhe reconhecido o direito à dedução do montante de imposto de € 105.336,65;

c) O Requerente é uma pessoa coletiva de direito público que presta diferentes serviços municipais, ao abrigo do previsto no Decreto-Lei n.º 305/2009, de 23 de outubro; no âmbito da sua atividade o Requerente realiza operações que não conferem o direito à dedução do IVA, por serem realizadas no âmbito dos seus poderes de autoridade ou por se enquadrarem no escopo do artigo 9.º do Código deste imposto, bem como operações que

conferem o direito à dedução nos termos gerais. Neste âmbito, o Requerente adquire recursos que são afetos, simultaneamente, a ambas as tipologias de operações descritas, *i.e.*, operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito. O ora Requerente efetuou a dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista, no período em referência, unicamente com recurso ao método do *pro rata*;

d) Relativamente à dedução do imposto respeitante à aquisição de recursos utilizados exclusivamente em operações que conferem o direito à dedução – gasóleo utilizado pelos Serviços Municipalizados da Câmara Municipal de ... (...) e os *bungalows* da ... (parque de campismo) –, o Requerente utilizou o método da imputação direta (cf. artigo 20.º do Código do IVA²). No que respeita aos recursos afetos exclusivamente às atividades que não conferem o direito à dedução, o Requerente não deduziu qualquer montante de IVA;

e) Decorrente de uma revisão de procedimentos, constatou que não estaria a adotar a metodologia de dedução de IVA correta, tendo procedido à retificação da mesma relativamente aos exercícios de 2012 e 2013 com reflexos em termos declarativos na declaração periódica relativa ao período de dezembro de 2014;

f) Como consequência da revisão de procedimentos, a informação contabilística foi organizada por centro de custos, tendo apurado um direito à dedução superior àquele que tinha sido apurado nos exercícios de 2012 e 2013. Assim, relativamente a recursos de utilização exclusiva de determinadas áreas de atividade do Requerente (método de afetação direta) que dão origem a operações tributáveis, apurou um direito à dedução adicional no montante de € 23.752,79, cf. artigo 16.º da PI, e de € 4.236, 41 (Edifício ... - € 2.180,13; Estádio Municipal - € 2.056,28) através do método de afetação real, cf. artigo 17.º da PI. Quanto aos recursos de utilização mista (recursos utilizados simultaneamente em operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem este direito), o Requerente procedeu ao apuramento de uma percentagem de dedução (*i.e.*, *pro rata*), calculada com base no volume de negócios das atividades económicas, tendo apurado um valor de imposto a deduzir adicional de € 58.524,27, cf. artigo 23.º do Código do IVA;

g) Às operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, na perspetiva do IVA, e por ser imaterial a parcela de recursos afetos às mesmas, o

Requerente não apurou qualquer critério específico para determinar o IVA não dedutível, conforme estatui a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA;

h) Na sequência da inspeção tributária efetuada, o Requerente procedeu ao apuramento do critério de afetação real por forma a determinar o grau de utilização dos recursos de utilização mista afetos a atividades económicas e a atividades não económicas, na perspetiva do IVA. Neste contexto, apurou, assim, um rácio de 1,824%, tendo por base o número de horas despendidas pelos colaboradores e o número de registos contabilísticos (cf. Documento 4 anexo à PI) afetos às referidas atividades não económicas, dando origem a um montante de IVA não dedutível de € 1.077,44 referente a atividades não económicas relativas aos exercícios de 2012 e 2013;

i) Em termos declarativos, o Requerente reportou no campo 40 da declaração periódica referente ao quarto trimestre de 2014 (201412T), apresentada em 13 de fevereiro de 2015, o montante de € 58.524,27³ correspondente ao valor do IVA dedutível relativo a recursos de utilização mista, referentes aos exercícios de 2012 e 2013 apurado através do método do *pro rata* calculado segundo a nova metodologia resultante da revisão de procedimentos, cf. artigo 22.º da PI;

j) Adicionalmente, o Requerente reportou nos campos 20 a 24 da declaração periódica do quarto trimestre de 2014 (201412T), apresentada em 13 de fevereiro de 2015, IVA dedutível adicional no montante de € 27.989,20 correspondente a € 23.752,79, por aplicação do método de imputação direta, e a € 4.236,41, por aplicação do método de aplicação de afetação real, cf. artigo 23.º da PI. Na referida declaração periódica do quarto trimestre de 2014 (201412T) foi apurado um crédito de imposto (IVA) no montante de € 105.336,65, tendo o Requerente solicitado o reembolso do mesmo, cf. artigo 24.º da PI;

k) Na sequência do pedido de reembolso, foi desencadeada uma ação inspetiva por parte da AT, tendo os SIT⁴ concluído que o Requerente não teria direito à dedução nos moldes em que o exerceu, tendo dado origem ao apuramento de um crédito de imposto no montante de € 105.336,65. O Requerente foi notificado do Projeto de Relatório de

² Doravante designado por CIVA.

³ O montante de € 58.524,27 constante do Campo 40 da Declaração Periódica de IVA referente ao quarto trimestre de 2014, está incluído no montante de € 88.916,03, como se verá oportunamente.

⁴ SIT – Serviços de Inspeção Tributária.

Inspeção Tributária (“RIT”), remetido pelo Ofício n.º..., de 13 de novembro de 2015, cf. Documento 6 anexo à PI;

l) No seguimento da ação inspetiva, o Requerente procedeu à revisão de metodologia de dedução de IVA adotada só para o ano de 2014 e apurou, a seu favor, imposto no montante de € 70.481,94. A este montante, € 70.481,94, deduziu o montante de imposto já apurado a seu favor nos trimestres anteriores de 2014 no montante de € 12.005,94, tendo apurado um crédito adicional de imposto relativo só ao exercício de 2014 de € 58.385,92, cf. artigo 27.º da PI. Consequentemente, apresentou uma declaração periódica de substituição relativa ao quarto trimestre de 2014 (201412T), tendo apurado um montante total de crédito de imposto de € 165.722,57. Deste saldo total de € 165.722,57, manteve o pedido de reembolso de € 105.336,65 e reportou o remanescente - € 58.385,92 - para os exercícios seguintes, cf. Documento anexo 7 à PI; na declaração periódica de substituição liquidou IVA no montante de € 89,63⁵ relativo a uma correção proposta pelos SIT referente a prestações gratuitas no montante de € 805,00, cf. artigo 28.º da PI;

m) O Requerente exerceu o direito de audição contestando os fundamentos utilizados pela AT constantes do Projeto de RIT, cf. Documento 8 anexo à PI. A AT manteve a sua posição não acolhendo os argumentos apresentados pelo Requerente, mantendo as propostas de correção de imposto apresentada em sede Projeto de RIT tendo remetido o RIT, cf. Documento 2 anexo à PI e procedido às correspondentes liquidações adicionais em sede de IVA, cf. artigo 30.º da PI;

n) As correções totais propostas pela AT, em sede de IVA, relativas aos exercícios de 2012 a 2014 no montante de € 169.345,67, cf. artigo 32.º da PI, materializaram-se em: demonstração de liquidação de IVA no montante de € 61.285,21, liquidação adicional de IVA no montante de € 105.336,65 e liquidação de juros moratórios no montante de € 8.708,42 correspondente a um valor total de € 175.330,28, sendo objeto de pronúncia arbitral a liquidação adicional de € 105.336,65, cf. artigo 33.º da PI;

o) O Requerente alega que, dum valor total de correções no montante total de € 169.345,67, o montante total de liquidações de IVA efetuada totaliza € 166.621,86 (€

⁵ Este montante de € 89,63 está incluído no montante de € 715,47 do campo 6 da Declaração Periódica de Substituição referente ao quarto trimestre de 2014 (201412T).

105.336,65 + € 61.285,21), não tendo sido notificado da liquidação de IVA no montante de € 2.723,80 referente a uma correção de IVA com a qual não concorda;

p) Nos artigos 37.º a 65.º da PI, o Requerente apresenta os fundamentos apresentados pelos SIT para procederem às correções no montante de € 169.345,67 relativas a:

- *Pro rata* dos anos de 2012 a 2014
- Cálculo do *pro rata* definitivo de 2011: regularização
- Afetação real “Centro de Acolhimento ...-...” – 2014
- Prestações de serviços gratuitas – dedução de IVA incorrido

***Pro rata* dos anos 2012 a 2014**

q) Relativamente à correção referente ao “*Pro rata* dos anos de 2012 a 2014”, alega que as correções constantes do RIT não estão conformes com a legislação portuguesa e europeia;

r) O Requerente alega que a AT entende no que respeita à dedução de IVA incorrido pelo Requerente em recursos de utilização mista (recursos simultaneamente afetos a operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito), segundo a qual o *pro rata* de dedução que o Requerente apurou relativo a custos afetos a operações económicas e a operações não económicas, na ótica do IVA, se afigura inadequado, uma vez que “ (...) *nesta fase do procedimento de dedução do IVA contido nos inputs dos custos comuns, o SP deveria ter procedido à aplicação de um critério de afetação real, tão objectivo quanto possível, que possibilitasse a exclusão do inerente IVA não dedutível desses gastos comuns, o que não se verificou*”; adicionalmente refere que para a AT o critério de afetação real usado pelo Requerente para expurgar o montante de IVA não dedutível por respeitar a operações não relevantes para efeitos do mesmo, é inadequado “ (...) *uma vez que não teve em linha de conta a totalidade nem dos funcionários envolvidos, nem dos registos contabilísticos associados, pois também o tratamento e aplicação dessas verbas na prática e no dia a dia da sua actividade devem ser tidos em consideração*”; igualmente alega que a AT se contradiz com o anteriormente referido quando a mesma, relativamente à aplicação do critério da afetação real usado pelo Requerente, refere que este incorreu num “ (...) *erro compreensível, pois será impossível,*

*nestes casos, determinar de forma exata o nº de horas despendidas por cada um da totalidade dos seus trabalhadores na globalidade da actividade não sujeita exercida pelo SP. É precisamente para estes casos que a lei prevê a aplicação de uma percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar à dedução (al. b) do nº 1 do art.º 23º do CIVA)”; igualmente alega que a AT entende que no cálculo do *pro rata de dedução* referido *supra* o Requerente deveria ter incluído no denominador “ (...) as operações fora do campo do imposto por exercidas no âmbito dos poderes de autoridade (...)” e por fim alega que para a AT o *pro rata* deveria ascender a 2%, 1% e 1% para os anos de 2012, 2013 e 2014, respetivamente, quando segundo a sua ótica o *pro rata* a utilizar para os mesmos anos deveria ser de 23%, 17% e 16%, respetivamente, tendo por isso direito a deduzir € 32.366,18, € 26.158,09 e € 24.702,77, respetivamente, cf. artigos 67.º e 68.º da PI;*

s) Efetua um prévio enquadramento em termos de legislação portuguesa através da análise do artigo 23.º do CIVA, alegando que, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do referido artigo, se deve aplicar o método da afetação real relativamente a recursos afetos a operações económicas e não económicas para se apurar o montante de IVA dedutível; quando se estiver perante recursos afetos a operações económicas na aceção do IVA, o método do *pro rata* apresenta-se como o método preferencial de dedução de IVA, embora se possa utilizar outro método de dedução a título subsidiário, para se calcular o montante de IVA dedutível, conforme resulta da letra da lei conjugando a alínea b) do n.º 1 e n.º 2, ambos do artigo 23.º do CIVA; para fundamentar a sua posição, cita jurisprudência do TJUE e doutrina administrativa-tributária plasmada pela AT através do Ofício Circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008, e do Despacho n.º 10101, de 21 de junho de 2016, em resposta a um Pedido de Informação Vinculativa, cf. artigos 66.º a 91.º da PI;

t) Alega que para saber qual o grau de utilização dos recursos de utilização mista que vão ser afetos a operações económicas e operações não económicas, vai aplicar o que está plasmado no n.º 1 do artigo 23.º do IVA usando o critério da afetação real. Assim, utilizando dados de fácil comprovação documental: (i) o número de horas dos trabalhadores afetos às áreas dos subsídios (transferências de fundos provenientes da Administração Central) e impostos diretos cobrados pelo Requerente no exercício das suas competências face ao número total de horas disponíveis dos trabalhadores, e (ii) o número

de registos contabilísticos relativos às operações mencionadas em (i) face ao número total de registos de proveitos, apurou um rácio de 1,824%, que vai servir de referência de cálculo para se apurar qual a percentagem de utilização de recursos (neste caso, recursos humanos) afetos a atividades não económicas (neste caso, área de subsídios e impostos diretos), cumprindo o previsto no Ofício-Circulado n.º 30103 (cf. Documento 4 anexo à PI) tendo como ano de referência o ano de 2014;

u) Não percebe porque é que a AT veio em sede de Reclamação Graciosa defender que o critério escolhido é inadequado com os fundamentos constantes dos artigos 94.º a 100.º da PI;

v) Tendo em conta este rácio, o Requerente apurou que o IVA imputável a operações não económicas/não operações ascendeu a um montante total de € 8.364,28, conforme quadro abaixo:

Ano	IVA incorrido	Critério ponderado - operações não económicas	Valor de IVA incorrido afecto a operações não económicas	Valor de IVA incorrido susceptível de aplicação <i>pro rata</i>
2012	140.722,50 €	1,824%	2.566,54 €	138.155,97 €
2013	155.958,25 €	1,824%	2.844,41 €	153.113,84 €
2014	161.930,40 €	1,824%	2.953,33 €	158.977,06 €
Total	458.611,15 €		8.364,28 €	450.246,87 €

Deste modo, ao valor do IVA incorrido afeto a operações não económicas/não operações, no montante de € 8.364,28, o Requerente aplicou o *pro rata* apurado (de 23%, 17% e 16%, para os anos 2012, 2013 e 2014), calculando os valores referidos no quadro *infra* (no total de € 1.526,28), cf. artigo 118.º da PI:

Ajustamento valores <i>Pro rata</i>			
Ano	IVA deduzido pelo <i>pro rata</i>	IVA referente a operações não económicas	IVA dedutível pelo <i>pro rata</i> após exclusão do IVA respeitante às operações não económicas
2012	32.366,18 €	590,31 €	31.765,87 €
2013	26.158,09 €	477,08 €	25.681,01 €
2014	25.161,66 €	458,89 €	24.702,77 €
Total	83.685,93 €	1.526,28 €	82.149,65 €

w) Entende o Requerente que, de acordo com a aplicação do critério da afetação real, se constata que o grau de utilização de recursos mistos em atividades não económicas é de facto irrelevante, sendo inferior a 2% do total do IVA incorrido, podendo afirmar-se que cerca de 98% dos recursos de utilização mista são consumidos por atividades económicas do Requerente; a conclusão a que chega é suportada pelas conclusões do Grupo de Trabalho do IVA constante da *Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, págs. 339-340, cf. artigos 120.º a 130.º da PI;

x) Relativamente ao cálculo do *pro rata* relativo a 2012, 2013 e 2014 nos montantes respetivamente de 21%, 17% e 16% relativos à utilização de recursos mistos afetos exclusivamente a operações económicas, não compreende como é que a AT pode alegar que “ (...) o cálculo do *pro rata* efectuado pelo SP deve ser corrigido no sentido de alargar o perímetro de operações desenvolvidas pelo SP às operações fora de campo do imposto por exercidas no âmbito dos poderes de autoridade, antes não consideradas no denominador do rácio, por forma a espelhar o mais fielmente possível o âmbito da actividade exercida pelo SP”, uma vez que tal entendimento não tem suporte quer a nível de jurisprudência do TJUE, legislação europeia portuguesa e doutrina, uma vez que o método do *pro rata* não pode ser usado como método de determinação para se saber qual o montante de imposto dedutível quando se estiver perante recursos que são afetos a simultaneamente a operações económicas e operações não económicas / não operações, para efeitos de IVA, cf. artigos 131.º a 140.º da PI;

y) O Requerente conclui que o critério de afetação real utilizado está conforme com a legislação de IVA em vigor ao abrigo do qual apurou um rácio de 1,824% que vai servir de referência de cálculo para se apurar qual a percentagem de utilização de recursos (neste caso, recursos humanos) afetos a atividades não económicas (neste caso, área de subsídios e impostos diretos), cf. artigo 143.º da PI;

z) O Requerente relativamente ao *pro rata de dedução* alega “ (...) que o entendimento da AT para determinar o IVA dedutível em recursos de utilização mista simultaneamente afetos a operações económicas e operações não económicas, na aceção do IVA, a par de contrariar a legislação deste imposto, não traduz, de maneira alguma, a

*efetiva utilização destes recursos, pois implicaria considerar que 99% dos recursos de utilização mista adquiridos pelo Requerente seriam afetos a operações não económicas (que, como explanado em detalhe supra estas operações não económicas respeitam, na esfera do Requerente, apenas a subsídios e impostos)”, não concordando por isso com as correções efetuadas pela AT ao cálculo do *pro rata de dedução* efetuado pelo Requerente, cf. artigos 141.º a 145.º da PI.*

Cálculo do *pro rata* definitivo de 2011: regularização

aa) O Requerente procedeu, no primeiro trimestre de 2012, no âmbito do cálculo do *pro rata* definitivo do ano 2011, a uma regularização no montante de € **73.152,60**, tendo reportado este valor no campo 40 da declaração periódica do primeiro trimestre de 2012 (2012/03T), tendo a AT efetuado uma correção do referido montante ao abrigo do disposto do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, segundo o qual a regularização do *pro rata* definitivo do ano de 2011 deveria ter ocorrido na declaração periódica do último período de tributação de 2011 e não na primeira declaração periódica de 2012;

bb) O Requerente alega que, se por algum motivo a regularização do *pro rata* definitivo dum determinado período de tributação não possa ser efetuada no último período de tributação a que o *pro rata* diga respeito, essa regularização deve poder-se efetuar em períodos posteriores, pois o direito à dedução não pode ser coartado porque, caso o seja, está-se a violar o princípio da neutralidade, princípio basilar do sistema comum do IVA;

cc) O Requerente refere que o CIVA prevê regularizações de imposto, tanto a favor do Estado como a favor do sujeito passivo como consequência do princípio da neutralidade existente a nível do IVA, dando como exemplo a previsão legal do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA onde se estabelece um prazo de caducidade de 4 anos, para o exercício do “(...) *direito à dedução ou (...) reembolso do imposto entregue em excesso*”. Adicionalmente, há que ter em conta o disposto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, onde se prevê um prazo de dois anos para se efetuarem regularizações a favor do Estado ou do sujeito passivo quando houver IVA deduzido indevidamente/não deduzido, por motivo de erro material ou de cálculo efetuado pelo sujeito passivo;

dd) Defende que a interpretação das disposições do n.º 6 do artigo 23.º, do n.º 6 do artigo 78.º e n.º 2 do artigo 98.º, todos do IVA, deve ser feita de forma conjugada, em respeito com a harmonia sistemática de todo o sistema comum do IVA;

ee) Defende que a existência de diferenças de tratamento fiscal em termos do exercício do direito à dedução em sede de IVA entre sujeitos passivos abrangidos pelo n.º 6 do artigo 23.º do CIVA e não abrangidos pela mesma disposição fiscal, implica violar o princípio da igualdade previsto na CRP. De facto, ao abrigo do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, só se pode regularizar imposto a favor do sujeito passivo até ao fim do período de tributação a que diz respeito o *pro rata*, sem prever a possibilidade de correção de erros resultantes do cálculo do *pro rata* definitivo de um determinado período de tributação que se venha a detetar posteriormente ao fim do período de tributação a que diga respeito o *pro rata* enquanto sujeitos passivos que não utilizem recursos de utilização mista, isto é, que não estejam abrangidos pelo artigo 23.º do CIVA, dispõem de um prazo de dois anos para regularizar o imposto a seu favor ou do Estado, ao abrigo do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA;

ff) Alega igualmente que a interpretação que a AT tem acerca do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA veiculada em sede de Relatório Final de Inspeção Tributária como de apreciação da Reclamação Graciosa apresentada, segundo a qual o direito à dedução do IVA referente a recursos de utilização mista, por aplicação do *pro rata* de dedução, deverá ser exercido até ao final do ano a que respeite sem possibilidade de qualquer regularização em período posterior, não tem suporte na jurisprudência do TJUE, cf. artigos 172.º a 195.º da PI;

gg) Sugere a título subsidiário, na medida em que não seja claro para o presente Tribunal Arbitral o alcance das normas da Diretiva IVA⁶ que possam, em seu juízo, interferir com a boa solução deste caso, o reenvio prejudicial das questões prejudiciais constantes no artigo 197.º da PI para o TJUE, conforme previsto no artigo 19.º, n.º 3, alínea b), e no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;

hh) No caso controvertido, alega que houve um erro na regularização do *pro rata* definitivo de 2011, erro esse detetado posteriormente em 2012. Para a AT, o erro cometido não constitui erro material ou de cálculo, não sendo por isso aplicável o estatuído no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA (prazo de dois anos para regularização do imposto);

⁶ Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro.

ii) Entende que o erro relativo à regularização do *pro rata* definitivo de 2011 deverá merecer a tutela legal do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA ao abrigo do qual existe um período de caducidade de quatro anos, para exercício do “(...) *direito à dedução ou (...) reembolso do imposto entregue em excesso (...)*”, corroborando a sua posição com a orientação administrativa enunciada nos artigos 206.º a 210.º da PI;

jj) Conclui alegando que “ (...) *na medida em que o referido prazo geral de quatro anos previsto para o exercício do direito à dedução do IVA não se encontrava esgotado, aquando da submissão da declaração periódica de IVA no primeiro trimestre de 2012 (2012/03T), considera este que lhe assiste o direito à dedução do IVA incorrido no ano 2011, com recurso ao método do pro rata, no valor de € 73.152,60, à luz da legislação e jurisprudência nacionais.*”, cf. artigo 211.º da PI.

Afetação real “Centro de Acolhimento ...–...” - 2014

kk) O Requerente alega que a correção efetuada pela AT no montante de € 19.214,39, referente ao exercício de 2014, teve como fundamento a não realização de operações tributadas no âmbito do espaço do Não concorda com tal correção por estar desconforme com a legislação e jurisprudência;

ll) O Espaço ... é um conjunto de infraestruturas, a maioria das quais em funcionamento, e nas quais são prosseguidas atividades tributadas em sede de IVA. O Espaço ... também configurará um serviço composto por um conjunto de atividades, estilo “colónia de férias” ou “estágios integrados”, onde os participantes poderão desfrutar, além de atividades ao ar livre, visitas ao Pavilhão Virtual, alojamento e refeições integradas, entre muitas outras, as quais, saliente-se, serão objeto de tributação. Estando apenas em falta a abertura ao público do Pavilhão Virtual e tendo o Requerente a intenção de prestar serviços integrados com outras atividades e equipamentos existentes neste complexo, serviços estes que se encontram subordinados a uma programação de atividades a desenvolver no ..., os quais serão objeto de tributação em IVA, cf. artigos 217.º e 218.º da PI;

mm) O Requerente entende com fundamento quer na legislação quer na jurisprudência nacional e europeia, que pode deduzir o IVA incorrido/suportado relativo a

recursos afetos ao Pavilhão virtual, ainda que não se encontre aberto ao público, uma vez que pretende vir a realizar aí operações tributadas, cf. artigos 221.º a 231.º da PI;

Prestações de serviços gratuitas – dedução do IVA incorrido

nn) O Requerente alega que a AT efetuou correções ao montante de IVA incorrido na aquisição de serviços relativos ao espetáculo musical de ..., no valor global de € 805,00, pelo facto de se tratar do acesso a um espetáculo gratuito e que adicionalmente, em sede de Reclamação Graciosa, a referida entidade, AT, defendeu que o IVA incorrido/suportado nos *inputs* relativos ao espetáculo musical de ... não eram passíveis de dedução com o fundamento de que “ (...) *os serviços em questão (espetáculo comemorativo gratuito) não são passíveis de dedução/liquidação de imposto, dado tratar-se de uma operação isenta/não sujeita, sendo uma manifestação de carácter cultural (art.º 9.º, n.º 14 do CIVA), exercida pelo SP na qualidade de pessoa colectiva de direito público (...), cf. artigos 232.º e 233.º da PI;*

oo) O Requerente alega igualmente que o espetáculo musical de ..., por força da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, deverá estar sujeito a IVA, cf. artigo 233.º da PI, tendo concordado que havia falta de liquidação de IVA e, como tal, deveria ter entregue uma declaração de substituição da declaração periódica relativa ao último trimestre de 2014 (201412T) onde liquidou imposto no montante de € 89,23 à taxa de 13% correspondente a 110 bilhetes a um preço unitário € 6,27, cf. artigos 236.º e 237.º da PI e Documento 7 e 12 anexos à PI;

pp) O Requerente entende que o preço médio de € 6,27 por bilhete é um valor de mercado e que não compreende as alegações da AT de que “*não se encontra justificado o eventual preço assente numa ponderação de valores*” e consequentemente nega a dedução do IVA incorrido no montante de € 805,00 relativo ao espetáculo musical, cf. artigos 238.º e 239.º da PI;

qq) O Requerente alega igualmente que não compreende como é que a AT pode sustentar em sede de reclamação Graciosa que o espetáculo musical realizado é uma manifestação do “exercício dos poderes de autoridade do Município” (operação não sujeita) assim como a arguição da isenção prevista no n.º 14 do artigo 9.º do CIVA,

fundamentando a sua posição de que uma operação não pode ser simultaneamente não sujeita e isenta (a isenção pressupõe a sua prévia sujeição), cf. artigos 240.º a 247.º da PI;

rr) O Requerente alega que os serviços prestados pelos Municípios nos seus cineteatros são operações sujeitas a IVA e deste não isentas por estarem em concorrência com outros sujeitos passivos que exerçam atividade idêntica e, como tal, a dedução do IVA não lhe deverá ser negada, cf. artigos 248.º e 249.º da PI;

ss) O Requerente conclui pedindo a procedência do pedido de pronúncia arbitral, declarando-se ilegal a liquidação adicional de IVA n.º..., no montante de € 105.336,65, por erro nos pressupostos de facto e direito subjacentes à mesma e, consequentemente:

- a anulação do Relatório de Inspeção Tributária, referente às Ordens de Serviço n.º OI 2015..., OI 2015... e OI 2015...; e

- a anulação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, remetido ao ora Requerente pelo Ofício n.º..., de 12 de Outubro de 2016.

Com a PI foram juntos 12 (doze) documentos.

3. A AT apresentou *Resposta* por impugnação alegando, em síntese:

a) O objeto do pedido de pronúncia arbitral interposto pela Requerente é contra a liquidação adicional de IVA n.º..., de 7 de janeiro de 2016, no montante de € 105.336,65 e ato de indeferimento da reclamação apresentada pelo Requerente, cf. artigo 1.º da *Resposta*;

b) A liquidação adicional *supra* resultou das conclusões vertidas no RIT e alcançadas no âmbito do procedimento inspetivo de âmbito geral efetuado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a que correspondem as Ordens de Serviço n.ºs OI2011..., OI2015... e OI2011..., de 24-02-2015, 18-05-2015 e 03-09-2015, respetivamente, cf. artigo 2.º da *Resposta*;

c) Por requerimento de 5-5-2016, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação adicional *supra*, cf. artigo 3.º da *Resposta*;

d) No presente pedido de pronúncia arbitral, o Recorrente pede a ilegalidade da liquidação adicional no montante de € 105.336,65, por em seu entender ter ocorrido erro nos pressupostos de facto e de direito na referida liquidação adicional, e, consequentemente, a referida liquidação adicional padecer do vício de invalidade assim como o ato de indeferimento da reclamação graciosa, cf. artigo 4.º da *Resposta*;

e) Foi indeferido e notificado ao Requerente o indeferimento do pedido de reembolso entretanto solicitado, cf. artigo 5.º da *Resposta*;

f) O Requerente é uma pessoa coletiva de direito público enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral. Devido à natureza das suas operações, é um sujeito passivo misto estando abrangido pelo regime previsto no artigo 23.º do CIVA em termos do exercício do direito à dedução, cf. artigos 7.º e 8.º da *Resposta*;

g) Até 2014 – altura em que procede à revisão de procedimentos –, o Requerente limitava o exercício do seu direito à dedução, relativamente ao IVA incorrido com recursos de utilização mista, recorrendo ao método do *pro rata* de dedução, cf. artigo 9.º da *Resposta*;

h) Resultante da revisão interna de procedimentos, o procedimento de dedução de IVA foi alterado quanto aos *inputs* de utilização mista, tendo dado origem a correções a nível de regularizações de *pro rata* assim como a um incremento das deduções por natureza relativas aos *inputs* dos exercícios de 2012, 2013 e 2014, cf. artigos 10.º a 13.º da *Resposta*;

i) No presente caso controvertido, o que está em causa é a alteração do método de dedução de IVA relativamente a:

- Alteração do *pro rata* de dedução referente aos anos de 2012 a 2014;
- Regularização do *pro rata* definitivo do ano de 2011;
- Afetação real relativa ao “Centro de Acolhimento ...” –...– 2014;
- Dedução de imposto conexo com prestações de serviços gratuitas.

***Pro rata* dos anos 2012 a 2014**

j) Inicialmente, antes da revisão interna de procedimentos, o Requerente utilizava relativamente aos recursos de utilização mista o método do *pro rata* previsto no n.º 4 do

artigo 23.º do CIVA, tendo apurado para 2012, 2013 e 2014, respetivamente, *pro rata* de 2%, 1% e 1%. Como consequência da revisão interna de procedimentos, para os anos *supra* relativamente aos recursos de utilização mista, o Requerente alterou o método de dedução de imposto através da adoção do critério da afetação real em que apurou um rácio de imputação (1,824%) que denomina como “critério objetivo” para ver qual o grau de utilização de recursos nas operações económicas e não económicas e com base no referido rácio se determinaria a partir do IVA total incorrido qual o montante do IVA dedutível imputável às operações económicas e operações não económicas; na determinação do rácio recorreu à ponderação dos trabalhadores afetos às áreas dos subsídios e dos impostos diretos face ao número de trabalhadores assim como do número de registos contabilísticos relativos àquelas operações face ao número total de registos dos seus proveitos, cf. artigos 15.º a 17.º da *Resposta*;

k) A AT alega que o critério escolhido pelo Requerente era inadequado pelas razões explicitadas nos artigos 19.º a 21.º da *Resposta*;

l) Posteriormente, relativamente aos recursos de utilização mista, o Requerente em relação aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, abandonou o critério de afetação real (segundo o qual tinha apurado o rácio de 1,824%) e veio a adotar o método do *pro rata* de dedução (2012 - 23%; 2013 - 17%; 2014 - 16%), expurgando no denominador a fração do montante dos proveitos relativos à sua atividade não económica, cf. artigo 22.º da *Resposta*;

m) A AT alega que o critério objetivo referido no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA não impede a adoção de um critério que reflita o montante de proveitos provenientes da sua atividade dita não económica porque, caso não seja assim, está-se a violar o princípio da neutralidade subjacente ao exercício do direito à dedução no IVA; como corolário desta posição, a AT, no âmbito do procedimento inspetivo, dada a dificuldade de se encontrar um critério objetivo e aproveitando a metodologia usada pelo Requerente (adoção do método do *pro rata* nos recursos de utilização mista ou custos comuns como são referidos no RIT), corrigiu o *pro rata* previamente calculado pelo Requerente relativo a 2012, 2013 e 2014 [conforme referido na alínea l) *supra*], respetivamente, onde incluiu no denominador para efeitos de cálculo do novo *pro rata* os proveitos provenientes das operações não económicas; assim os novos *pro rata* “corrigidos” (*pro rata específico*) para

2012, 2013 e 2014, respetivamente, passaram a ser 2% (2012), 1% (2013) e 1% (2014), cf. fls. 21 e 28 do RIT e artigos 23.º a 28.º da *Resposta*;

n) Conclui relativamente a este item - *Pro rata* dos anos 2012 a 2014 - que a correção efetuada ao cálculo do *pro rata* não padece de qualquer ilegalidade nem censura, cf. artigo 28.º da *Resposta*.

Cálculo do *pro rata* definitivo de 2011: regularização

o) A AT alega que o Requerente em termos do exercício do direito à dedução está subordinado às regras constantes nos artigos 22.º e 23.º do CIVA, cf. artigo 32.º da *Resposta*; como consequência do regime inerente ao exercício do direito à dedução, a segregação dos custos associados a específicos setores da atividade de um sujeito misto – caso do Requerente – tem de ser realizada no momento do exercício do direito à dedução ou nos termos do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, não sendo aceitáveis alegações de erro resultantes da segregação de custos num momento posterior ao exercício desse direito à dedução, cf. artigo 33.º da *Resposta*;

p) Devido à falta de segregação dos *inputs* por diferentes setores de atividade, o Requerente não era capaz de aplicar a dedução integral de IVA através da adoção do critério de imputação direta (isto é, dedução integral do imposto incorrido a nível de *inputs* quando houvesse uma afetação direta desses *inputs* a operações tributáveis) ao abrigo do artigo 20.º do CIVA, não se verificando por isso qualquer omissão de impostos na dedução do imposto, cf. artigo 34.º da *Resposta*;

q) A AT alega que o exercício do direito à dedução tem um carácter definitivo, podendo haver exceções à definitividade desse exercício, estando as mesmas contempladas no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA quando se estiver perante erros materiais ou de cálculo, embora seja matéria com um regime específico, e de um período de caducidade de quatro anos para se proceder à correção do IVA deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA para as restantes situações, regimes que o Requerente alegou aplicarem-se ao caso controvertido, mas sem razão, cf. artigos 35.º a 37.º da *Resposta*. Fundamenta a sua opinião quer em princípios jurídicos relativos à aplicação do Direito quer em jurisprudência arbitral e do STA referidos nos artigos 40.º a 49.º para concluir que, no caso controvertido, o

regime aplicável à regularização do *pro rata* definitivo de 2011 é o constante no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, posição assumida aquando da decisão do indeferimento da reclamação graciosa, cf. artigo 50.º da *Resposta*.

Afetação real “Centro de Acolhimento ...– ...” - 2014

r) A AT alega que, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, só é possível deduzir o IVA incorrido/suportado a nível de *inputs*, quando os mesmos estiverem afetos a operações sujeitas e não isentas de imposto, cf. artigo 52.º da *Resposta*;

s) Entende que o Requerente, ao se ter socorrido do método da afetação real para deduzir o imposto incorrido num Equipamento “*que ainda nem está afeto a nenhuma das suas atividades e que o argumento invocado pelo Requerente que se estava perante “trabalhos preparatórios” e que o facto de “ainda não estar aberto ao público”, não quer dizer que não venha a estar afeto a uma atividade, e, conseqüentemente, entende a AT que tal não é suficiente para pôr em causa a correção efetuada por parte dos SIT, cf. artigos 51.º a 56.º da Resposta.*

Prestações de serviços gratuitas – dedução do IVA incorrido

t) A AT alega que, em termos de incidência objetiva, o IVA incide sobre a realização de prestações de serviços de natureza onerosa, conforme previsão da alínea a) do n.º 1 do CIVA;

u) Assim, as operações a jusante não estão sujeitas a imposto devido à sua gratuitidade, condicionando por isso o direito à dedução a montante, podendo haver exceções a este regime relativo às operações gratuitas a jusante quando estivermos perante situações de autoconsumo interno ou externo previstas na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, como o Requerente pretende demonstrar, cf. artigos 57.º a 59.º do CIVA;

v) Segundo a AT, o Requerente, ao pretender evidenciar que a realização do espetáculo cultural comemorativo relativo ao dia da Liberdade se enquadra na situação de autoconsumo interno ou externo previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, tinha que liquidar IVA ao abrigo da conjugação da disposição legal anteriormente citada com a

alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, o que não veio a acontecer pelo facto de o Requerente não ter fundamentado e provado como apurou um preço unitário de bilhete de € 6,27 e emitido 110 bilhetes, cf. artigo 60.º a 62.º da *Resposta*;

w) Conclui que o ato tributário sujeito a pronúncia arbitral não padece de qualquer vício de ilegalidade como pretende fazer valer o Requerente, requerendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral pugnando pela manutenção na ordem jurídica do ato tributário da liquidação adicional n.º..., de 7 de janeiro de 2016, no montante de € 105.336,65 e absolvição da Requerida com as devidas consequências jurídico-tributárias.

4. A AT em sede de *Resposta*, cf. artigo 2.º, considerou o RIT como processo administrativo protestando autuar o mesmo.

5. Por despacho de Tribunal Arbitral em 3-05-2017 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo do princípio da livre condução do processo (artigo 19.º do RJAT) com vista a promover a celeridade, simplicidade e informalidade presentes na arbitragem tributária (n.º 2 do artigo 19.º e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT) acrescido da não existência de exceções a apreciar e decidir, nem necessidade aparente de correção de peças processuais. Ficou igualmente marcado para num prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, ambas as partes apresentarem as alegações escritas [(artigo 29.º do RJAT, n.º 5 do artigo 91.º e artigo 91.º-A, ambos do CPTA, versão republicada em anexo ao DL n.º 214-G/2015, de 2/10)] assim como se fixou o dia de 15-7-2017 para a prolação e notificação da decisão final. Em nome da celeridade processual e cooperação, foi solicitada a junção aos autos de cópia das peças processuais (articulados) e alegações em versão “*word*”, ao abrigo do artigo 7.º do CPC. Requerente e Requerida foram notificadas em 4-5-2017.

6. Em 18-5-2017 a Requerente apresentou as alegações escritas mantendo no essencial a posição anteriormente assumida. A Requerida foi notificada no mesmo dia.

7. A Requerida não apresentou alegações escritas.

8. Por despacho datado de 14-7-2017 foi transferida para 18-9-2017 a data limite para prolação e notificação da decisão final. Requerente e Requerida foram notificados em 17-7-2017.

9. Por despacho datado de 18-7-2017, o Tribunal Arbitral constatou que a cópia do processo administrativo, assim como a cópia da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente em despacho que sobre ela incidiu, não tinham sido autuados ao processo. Foi decidido pelo mesmo notificar as partes para num prazo de 10 (dez) dias requererem o que entenderem por conveniente e prorrogar o prazo por um período máximo de 2 (dois) meses a prolação da decisão final do processo ao abrigo dos n.ºs 1 e 2, ambos do artigo 21.º do RJAT.

10. O processo administrativo foi enviado ao CAAD pela AT em 19-9-2017, tendo o mesmo sido introduzido no sistema de gestão processual na mesma data e sido o Requerente igualmente notificado.

11. A requerimento do Requerente datado de 20 de setembro de 2017, foram em 21 de setembro de 2017 juntos aos autos a reclamação graciosa e o despacho que sobre ela incidiu com diversa documentação anexa, tendo a Requerida sido notificada.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

2. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (*cf.* artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

3. O processo não enferma de nulidades.

4. Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Cumprе apreciar e decidir do mérito do pedido.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. OS FACTOS

Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se assentes os seguintes factos:

- a) O Requerente é uma pessoa coletiva de direito público que presta diferentes serviços municipais (ao abrigo do previsto no Decreto-Lei n.º 305/2009, de 23 de outubro);
- b) No âmbito da sua atividade, o Requerente realiza operações que não conferem o direito à dedução do IVA, por serem realizadas no âmbito dos seus poderes de autoridade (ou por se enquadrarem no escopo do artigo 9.º do Código deste imposto), bem como operações que conferem o direito à dedução nos termos gerais;
- c) Neste âmbito, o Requerente adquire recursos que são afetos, simultaneamente, a ambas as tipologias de operações descritas, *i.e.*, operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito.
- d) O Requerente efetuou a dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista, no período entre 2011 e 2013, unicamente com recurso ao método do *pro rata*;
- e) Relativamente à dedução do imposto respeitante à aquisição de recursos utilizados exclusivamente em operações que conferem o direito à dedução – gasóleo utilizado pelos Serviços Municipalizados da Câmara Municipal de ... (...) e os *bungalows* da ... (parque de campismo) –, o Requerente utilizou o método da imputação direta (cf. artigo 20.º do Código do IVA⁷);
- f) No que respeita aos recursos afetos exclusivamente às atividades que não conferem o direito à dedução, o Requerente não deduziu qualquer montante de IVA;
- g) Decorrente de uma revisão de procedimentos, constatou o Requerente que não estaria a adotar a metodologia de dedução de IVA correta, tendo procedido à retificação da mesma relativamente aos exercícios de 2012 e 2013 com reflexos em termos declarativos na declaração periódica relativa ao período de dezembro de 2014;
- h) Como consequência da revisão de procedimentos, a informação contabilística foi organizada por centro de custos tendo apurado um direito à dedução superior àquele que tinha sido apurado nos exercícios de 2012 e 2013;
- i) Assim, relativamente a recursos de utilização exclusiva de determinadas áreas de atividade do Requerente (método de afetação direta) que dão origem a operações tributáveis, apurou um direito à dedução adicional no montante de € 23.752,79 (artigo 16.º

da PI) e de € 4.236, 41 (Edifício ...- € 2.180,13; Estádio Municipal - € 2.056,28) através do método de afetação real (artigo 17.º da PI);

j) Quanto aos recursos de utilização mista (recursos utilizados simultaneamente, em operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem este direito), o Requerente procedeu ao apuramento de uma percentagem de dedução (*i.e.*, *pro rata*), calculada com base no volume de negócios das atividades económicas, tendo apurado um valor de imposto a deduzir adicional de € 58.524,27 (cf. artigo 23.º do Código do IVA);

k) Às operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, na perspetiva do IVA, e por ser imaterial a parcela de recursos afetos às mesmas, o Requerente não apurou qualquer critério específico para determinar o IVA não dedutível [alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA];

l) Na sequência e em consequência daquela alteração de procedimentos, o Requerente efetuou pedido de reembolso de IVA no montante de € 105.336,65 na declaração periódica de IVA relativa ao período de dezembro de 2014 (DP 201412T);

m) Em consequência das conclusões da inspeção efetuada pela AT ao Requerente e do relatório respetivo (RIT), foi efetuada e notificada ao Requerente a liquidação adicional de IVA n.º..., de 7 de janeiro de 2016, na importância de € 105.336,65;

n) O Requerente apresentou reclamação graciosa contra diversos atos de demonstração de liquidação, incluindo o de liquidação adicional mencionado, alegando ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito;

o) Por despacho de 16-9-2016 do chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., o Requerente foi notificado através do Ofício n.º... datado de 12-10-2016 do indeferimento da reclamação graciosa apresentada;

p) Até à alteração de procedimentos mencionada *supra*, o Requerente vinha utilizando o método do *pro rata* de dedução (artigo 23.º, n.º 4, CIVA);

q) O sobredito método do *pro rata* foi alterado para o de afetação real e passou a socorrer-se o Requerente de um denominado *rácio de imputação* – 1,824% – relativamente aos recursos de utilização mista;

r) O sobredito *rácio de imputação* de 1,824% como medida do grau de utilização de recursos (humanos) afetos às atividades não económicas (subsídios e impostos diretos) foi

⁷ Doravante designado por CIVA.

calculado utilizando como ponderadores os critérios de: (i) número de trabalhadores afetos às áreas dos subsídios e dos impostos diretos face ao número total de trabalhadores e (ii) o número de registos contabilísticos relativos àquelas operações face ao número total de registos dos seus proveitos com vista a demonstrar a imaterialidade do imposto inerente às atividades não económicas, cf. artigo 20.º e 92.º da PI;

s) Posteriormente veio o Requerente calcular percentagens de dedução de 23%, 17% e 16% para os anos de 2012, 2013 e 2014, utilizando o método do *pro rata* de dedução mas expurgando do denominador da fração o montante dos proveitos relativos à sua atividade dita não económica;

t) No âmbito do procedimento inspetivo fiscal mencionado, a AT procedeu, com adoção do critério utilizado pelo Requerente, a correção de molde a abranger no denominador da fração todo o perímetro das operações a jusante do Requerente de forma a apurar uma percentagem de dedução para os recursos de utilização mista que melhor refletissem a sua afetação por sectores de atividade (*pro rata específico*);

u) Os *pro rata* dos anos de 2012, 2013 e 2014, após correção pela AT nos termos *supra*, passaram a ser 2% (2012), 1% (2013) e 1% (2014) [cf. fls. 21 e 28, do RIT];

v) A correção efetuada pela AT no montante de € 19.214,39, respeitante ao exercício de 2014, fundou-se no facto de não terem sido alegadamente realizadas operações tributadas no âmbito do denominado “Centro de Acolhimento...– Espaço ...”;

w) O Espaço ... é um conjunto de infraestruturas, a maioria das quais então (2014) em funcionamento, e nas quais são prosseguidas atividades tributadas em sede de IVA;

x) O Espaço ... também configurará um serviço composto por um conjunto de atividades, estilo “colónia de férias” ou “estágios integrados”, onde os participantes poderão desfrutar, além de atividades ao ar livre, de visitas ao Pavilhão Virtual, alojamento e refeições integradas, entre muitas outras, as quais serão objeto de tributação, estando então apenas em falta a abertura ao público do Pavilhão Virtual;

y) Nesse complexo tem o Requerente a intenção de prestar serviços integrados com outras atividades e equipamentos existentes, serviços estes que se encontram subordinados a uma programação de atividades a desenvolver no ... e que serão objeto de tributação em IVA;

z) A AT efetuou correções ao montante de IVA incorrido na aquisição de serviços relativos ao espetáculo musical de ..., no valor global de € **805,00**, pelo facto de se tratar do acesso a um espetáculo gratuito;

aa) O Requerente concordou existir falta de liquidação de IVA, tendo, neste sentido, procedido à entrega de uma declaração de substituição da declaração periódica relativa ao último trimestre de 2014 onde liquidou IVA no montante de € 89,23 à taxa de 13%, correspondente a 110 bilhetes ao preço unitário de € 6,27 (Docs. 7 e 12, com a PI);

bb) Esse montante de IVA regularizado de € **89,23**, correspondente a 110 entradas no espetáculo, a um preço médio de € 6,27, foi calculado com base nos valores que foram apurados pela Divisão da Cultura do Requerente, tendo por base o número de espetáculos realizados, os lugares preenchidos e o total de receita para o período em apreço [cf. quadro que se junta em anexo como **Documento 12**].

Factos não provados

Com relevo para a decisão, não ficou provado:

- que os factos aludidos em y), z) e aa) tenham ocorrido no âmbito do exercício de poderes de autoridade⁸ do Requerente;
- que seja diferente do considerado pelo Requerente [€ 6,27/por bilhete] o preço médio das entradas para espetáculos idênticos ao promovido pelo Requerente e a que aludem os factos provados mencionados *supra* sob as alíneas y), z) e aa).

Motivação

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral 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 [cf.

⁸ Para efeitos do disposto no art. 2.º, n.º 2, do CIVA, entende-se por exercício de poderes de autoridade a atividade de um organismo público no exercício de funções efetuadas na qualidade de autoridade pública. Esta qualidade de autoridade pública dá-se ou verifica-se quando o organismo público atua no âmbito de um regime de direito público e utiliza prerrogativas de autoridade pública. É no exercício destas prerrogativas que uma câmara municipal explora, por exemplo, os parques de estacionamento nas vias públicas e os parcómetros existentes junto dos estacionamentos. Já não assim quando organiza um espetáculo musical.

n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT].

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas [cf. art. 607.º, n.º 5, do C.P. Civil, na redação da Lei n.º 41/2013, de 26/6]. Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (*v.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos - cf. art. 371.º do C. Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Por outro lado ainda, nas situações de dúvida quanto à realidade de certos factos e sobre a repartição do ónus da prova, o critério legal utilizado pelo Tribunal deverá ser o previsto, entre outros, nos artigos 414.º do Cód. de Processo Civil e 346.º do Código Civil.

Na seleção dos factos pertinentes para o julgamento da causa pondera o Tribunal a sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de Direito (cf. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes nos articulados, reveladoras da inexistência de controvérsia quanto a factos essenciais (salvo no que concerne aos factos que o Tribunal considerou não provados) em articulação com prova documental junta aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Assinale-se que a Requerida, pese embora ter protestado fazê-lo, não juntou espontaneamente cópia do processo administrativo instrutor (cf. artigo 17.º, n.º 2, do RJAT), só vindo a efetuar essa junção na sequência e em consequência do despacho do Tribunal datado de 18-9-2017.

2. DO DIREITO

O “*thema decidendum*” é, no caso, tão-só e apenas saber se os atos de liquidação adicional de IVA n.º ..., de 7 de janeiro de 2016, na importância de € 105.336,65 e de

indeferimento, datado de 16 de setembro de 2016, da reclamação graciosa apresentada em 5 de maio de 2016 [que foi apresentada não só relativamente a este ato de liquidação mas também abrangendo diversos atos de demonstração de liquidações], padecem ou não dos invocados vícios de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Subjacente à *causa petendi* está, no essencial, a alteração ou reformulação pelo Requerente, em 2014, dos métodos de cálculo para exercício do direito de liquidação e dedução de IVA nos anos anteriores (2011 a 2014), designadamente:

- (i) - Alteração do *pro rata* de dedução dos anos de 2012 a 2014
- (ii) - Cálculo do *pro rata* definitivo de 2011: regularização
- (iii) - Afetação real “Centro de Acolhimento do ... –...” – 2014
- (iv) - Prestações de serviços gratuitas – dedução do IVA incorrido

Vejamos então, em breves considerações, essa reformulação dos métodos de cálculo para o exercício do direito de liquidação e dedução de IVA para depois centrarmos a atenção nos concretos atos sob impugnação e concluir pela existência ou não dos vícios que lhes são imputados.

(i) *Pro rata* dos anos de 2012 a 2014

a) Em sede de IVA, o Requerente está enquadrado no regime normal trimestral [cf. alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º, ambos do CIVA], desenvolvendo operações do tipo misto utilizando como métodos para o exercício do direito à dedução no IVA incorrido/suportado: o da afetação real relativamente aos *inputs* afetos ao consumo de gasóleo com destino aos serviços municipalizados e na construção de *bungalows* e o *pro rata* geral nos restantes *inputs*;

b) Na declaração periódica (doravante designada por DP) de IVA relativa ao período de 201412T (último trimestre de 2014) apurou um crédito de imposto no montante de € 105.336,65, tendo solicitado o reembolso de imposto desse montante, cf. Documento 5 anexo à PI;

c) Da análise à DP referente ao período de 201412T, a AT constatou que a situação de crédito de imposto e o conseqüente pedido de reembolso no montante de € 105.336,65

resultava de regularizações a favor do sujeito passivo registadas pelo Requerente no campo 40 do Q06 da DP de 201412T no montante de € 88.916,03 e do aumento do valor do IVA dedutível comparativamente a períodos anteriores constante nos campos 20 a 24 da mesma DP (fortemente influenciados por movimentos de regularização de imposto relativos a períodos anteriores) num montante total de € 31.735,70⁹, cf. quadro demonstrativo constante de fls. 7 do RIT¹⁰;

d) A justificação segundo o Requerente para tais regularizações tem a ver com o trabalho de revisão de metodologia de dedução do imposto levada a cabo por uma empresa de consultoria relativa aos exercícios de 2012 e 2013 detalhadamente explicado em fls. 8, 9, 13 e 14 do RIT;

e) Como acima referido, em termos de IVA, o Requerente, antes do trabalho de revisão de metodologia levado a cabo por uma empresa de consultoria, adotava o método do *pro rata* geral (1%) para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA incorrido/suportado nos *inputs* afetos a todas as suas atividades, com exceção para as situações de aquisição de gasóleo destinado ao consumo dos serviços municipalizados e de serviços de construção de *bungalows* afetos a parque náutico com contrato de exploração, em que fazia a dedução integral do imposto suportado a montante; o *pro rata* geral calculado pelo Requerente para os exercícios de 2012, 2013 e 2014 ascendia respetivamente a 2%, 1% e 1%, respetivamente, cf. fls. 12 e 13 do RIT;

f) Resultante do trabalho de revisão de metodologia de dedução do imposto levado a cabo pela empresa de consultoria, o Requerente constatou que poderia ter deduzido mais IVA a nível dos seus *inputs* do que aquele que deduziu, tendo efetuado na contabilidade lançamentos de regularização relativamente ao *pro rata* referente a 2012 e 2013 num montante de €88.808,42¹¹ e lançamentos de regularização efetuados em diversas sub-

⁹ Como se pode comprovar na DP referente ao período de 201412T, o somatório dos dois montantes (€ 88.916,03 e € 31.735,70) corresponde ao total de € 120.651,73 constante no campo 91 - Imposto a favor Sujeito Passivo que, deduzido ao total de € 15.315,08 constante do campo 92 – Imposto a favor do Estado, dá origem a um total de crédito de imposto de € 105.336,65 constante do campo 94 – Crédito de imposto a Recuperar.

¹⁰ RIT – Relatório de Inspeção Tributária;

¹¹ Este montante de € 88.808,42 está incluído no montante total de € 88.916,03 constante do campo 40 da DP referente ao último período trimestral de 2014 (201412T), cf. quadro constante de fls. 7 do RIT.

contas de IVA dedutível num montante de € 27.989,20¹², tendo refletido esses montantes, respetivamente, nos campos 40 e 20 a 24, respetivamente, da DP 201412T;

g) O montante de € 88.808,42 respeitante à regularização do *pro rata* de IVA de 2012 e 2013 decompõe-se em:

- € 58.524,27¹³ (2012 - € 32.366,18; 2013 - € 26.158,09) referente ao item: NOVA METODOLOGIA: Pro-rata: custos comuns
- € 19.478,16 (2012 - € 16.719,91; 2013 - € 2.758,25) referente ao item: REGULARIZAÇÕES – Regularizações em excesso de Pro-rata de 2012/2013
- € 10.805,99 (2012) referente ao item REGULARIZAÇÕES – Regularização incorreta (...)

h) O montante de € 27.989,20 respeitante a lançamentos na contabilidade de regularizações efetuadas em diversas sub-contas de IVA dedutível resultantes da nova metodologia decompõe-se em:

- € 2.754,65 (2012) e € 25.234,55 (2013) referente ao item: NOVA METODOLOGIA: Afetação real (diversos itens) + Critério de Imputação (7% - Estádio) + Critério de Imputação (56%-Ed....)

i) As regularizações a favor do sujeito passivo efetuadas pelo Requerente, acima identificadas, € 88.808,42 e € 27.989,20, respetivamente, nos campos 40 e campos 20 a 24 da DP 201412T, deram origem a aumento do montante de IVA dedutível e foram alegadamente efetuadas ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, conforme é referido no último parágrafo a fls. 15 do RIT;

j) Igualmente resultante da nova metodologia de revisão de dedução de imposto, o Requerente após segregar as atividades e imputar às mesmas os custos diretos relativos a *inputs* afetos às mesmas e respetivo IVA incorrido/suportado, deduziu integralmente o IVA incorrido/suportado através do método de imputação direta (ao abrigo do artigo 20.º do CIVA) (cf. primeiro e terceiro parágrafos das fls. 16 do RIT); relativamente às atividades a que não foi possível a imputação direta dos custos diretos, apurou um novo *pro rata* geral relativamente a 2012 (23%) e 2013 (17%) para apurar o montante de IVA dedutível

¹² Este montante de € 27.989,20 está incluído no montante total de € 31.735,70 relativo aos campos 20 a 24 da DP referente ao último período trimestral de 2014 (201412T), cf. quadro constante de fls. 7 do RIT.

¹³ Cf. quadro de fls. 15 do RIT;

referente aos custos comuns (custos não diretos) às diversas atividades e operações que desenvolve (cf. quadro constante de fls. 16 do RIT);

k) Segundo a AT, no denominador do novo *pro rata* calculado pelo Requerente foram excluídas as operações realizadas no âmbito dos poderes de autoridade bem como outros itens como receitas de impostos (IMI, IUC) e subsídios de transferências da Administração Central. Refere igualmente que deste modo o Requerente aplica este *pro rata* aos custos comuns compostos pelas despesas/gastos de todas as suas atividades, compreendendo nas mesmas as operações não sujeitas (por caírem no âmbito do exercício do poder de autoridade) assim como as desenvolvidas no âmbito do regime de sujeição a imposto, uma vez que não houve uma prévia exclusão dos *inputs* comuns consumidos pelas operações fora do campo do imposto. Defende que, assim, o Requerente está a deduzir imposto em *inputs* destinados a operações não tributáveis decorrentes da sua atividade, violando o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 23.º, ambos do CIVA, que preveem a utilização dos critérios objetivos de imputação direta, afetação real ou *pro rata* para se exercer o direito à dedução, tendo em vista evitar a dedução de imposto nos consumos relativos a operações fora do campo do imposto e a operações sem direito à dedução;

l) Refere igualmente a AT que, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, quando se estiver perante situações de operações decorrentes de uma atividade económica e operações não decorrentes de uma atividade económica, terá que se utilizar o método da afetação real como método de determinação do grau de utilização dos recursos afetos a cada atividade, económica e não económica, para se calcular o montante de IVA dedutível relativamente ao montante de IVA incorrido/suportado; na forma de cálculo do *pro rata* (2012 -23%; e 2013 -17%) do Requerente foram excluídas as operações realizadas no âmbito dos poderes de autoridade (isto é, fora do campo do imposto/não sujeitas) elevando deste modo o montante do valor do *pro rata* a usar para efeitos de dedução pela não consideração no denominador do *pro rata* das referidas operações não sujeitas. Exemplifica o seu raciocínio através do cálculo do *pro rata* em que o numerador é composto pelas operações tributáveis no montante de € 291.127,50 e o denominador é composto exclusivamente pelo somatório das operações tributadas (€ 291.127,50) e operações sujeitas ou isentas sem direito à dedução (€ 1.020.131) num montante total de €

1.311.258,00 excluindo as operações não sujeitas/fora do campo do imposto, aplicando o mesmo raciocínio para 2013, (cf. quadro constante de fls. 18 do RIT). Relativamente ao modo de cálculo usado pelo Requerente, conclui que “*A efetiva dedução do imposto contido na parte dos inputs relativa às não operações e às operações realizadas no âmbito dos poderes de autoridade, ocorre por estas não estarem presentes no denominador da fração, diminuindo dessa forma a ordem de grandeza do denominador e aumentando o rácio da dedução, permitindo um maior valor de dedução de imposto, face ao que o efetivo consumo dos inputs das operações tributadas representa na atividade do SP, situação que conduz a significativa distorção de tributação e vai contrária ao princípio da neutralidade do IVA*”, (cf. quinto parágrafo constante de fls. 18 do RIT);

m) Relativamente à natureza do *pro rata* calculado pelo Requerente a aplicar aos custos comuns, a AT entende que não se está perante um *pro rata* geral utilizado para se apurar a percentagem de dedução quando um sujeito tiver operações decorrentes exclusivamente de atividades económicas que deem origem à dedução e isentas, conforme o previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do IVA, mas sim perante um método parcial, um rácio, ao abrigo do qual o Requerente calculou uma percentagem de dedução para o remanescente dos *inputs* (identificados como custos comuns) por impossibilidade de aplicação do método de imputação direta previsto no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA e do método de afetação real, quando o devia fazer e não o fez, para calcular o grau de utilização de recursos afetos a operações económicas e não económicas através de um critério objetivo com vista a apurar o montante de IVA não dedutível imputável às operações decorrentes de atividades não económicas contido nos gastos comuns (cf. segundo e terceiro parágrafos a fls. 18 do RIT);

n) Igualmente a AT identifica diferentes naturezas de gastos, nomeadamente, serviços relacionados com o fornecimento de eletricidade, vigilância e segurança dos edifícios municipais, despesas de comunicação, prestação de serviços de limpeza, etc., que constituem consumos predominantemente afetos a atividades que compõem o objeto principal do Requerente – atividades de entidade pública com prerrogativas de autoridade – comparativamente a atividades de natureza comercial ou industrial que o Requerente possa ter como atividade secundária (conforme identificado a fls. 6 do RIT);

o) Entende a AT que, devido à dificuldade de implementação prática de um processo de medida de grau de utilização desses *inputs* pelas diferentes atividades exercidas pelo Requerente para medir o grau de utilização de recursos que compõem os gastos comuns afetos a atividades ligadas ao exercício do poder de autoridade, seja de adotar um critério que reflita tão aproximadamente quanto possível o efetivo consumo dos gastos (comuns) por cada tipo de atividade exercida pelo Requerente. Esse critério, segundo a AT, pode ser calculado usando a metodologia tipo “*pro rata*” (chamado agora de “*pro rata específico*”) na esteira do que vinha sendo seguido pelo Requerente mas com uma particularidade. Qual? A de no denominador deverem constar rubricas de *outputs* decorrentes das suas operações ativas (relevadas contabilisticamente sob a forma de rendimentos/proveitos) e que constituem parte essencial da atividade desenvolvida pelo Requerente, tais como operações fora do campo do imposto como as operações exercidas dentro das prerrogativas da autoridade para além das operações sujeitas e tributadas e operações sujeitas e isentas sem direito à dedução, cf. fls. 19 e 20 do RIT;

p) Decorrente do exposto acima, a AT entende que o *pro rata específico* relativo ao IVA contido nos custos comuns referentes aos exercícios de 2012 e 2013, deverá ser, respetivamente, de 2% e 1%, implicando que o montante de IVA dedutível referente aos exercícios em questão deverá ser de € 2.820,21 e € 1.517,85, respetivamente, cf. quadros constantes de fls. 21 do RIT; consequentemente, do montante de € 58.524,27 incluído no campo 40 da DP 201412T há lugar a uma correção desfavorável ao Requerente de € 54.186,21, sendo o remanescente no montante de € 4.338,06 aceite para efeitos fiscais, cf. quadro constante de fls. 22 do RIT;

q) Como foi referido anteriormente, o Requerente efetuou regularizações no campo 40 e campos 20 a 24 da DP 201412T, nos montantes de € 88.808,42 e € 27.989,20, respetivamente, invocando o n.º 6 do artigo 78.º do IVA, arguindo que se estava perante erros materiais ou de cálculo enquanto que a AT defende que as ditas regularizações decorrem de alterações de metodologia de dedução de imposto ao abrigo do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA;

r) Tendo ficado provado que o Requerente é uma pessoa coletiva de direito público, enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral e que no âmbito das suas competências realiza, a título de operações ativas, operações que estão

fora do campo da incidência (por decorrerem do exercício dos seus poderes de autoridade), operações tributáveis no âmbito do imposto (ex: locação de espaços de estacionamento, transporte rodoviário, etc.) e operações isentas de imposto;

s) Da panóplia de operações acima referidas existem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem o direito à dedução e por isso o Requerente tem que afetar/utilizar simultaneamente ou indistintamente recursos (*inputs*) a cada uma das operações anteriormente referidas (daí a utilização “mista” dos seus *inputs*), sendo como por isso, considerado um sujeito passivo misto abrangido pelas regras plasmadas no artigo 23.º do CIVA que estabelece as regras quanto ao exercício do direito à dedução quanto à aquisição de bens e serviços de utilização mista¹⁴. Para efeitos de IVA, bens e serviços de utilização mista referem-se àqueles bens e serviços que são utilizados conjuntamente no exercício de uma atividade económica, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que confere direito à dedução, e no exercício de atividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de atividade económica;

t) Como regra geral, com exceção das situações previstas no artigo 21.º do CIVA, é dedutível todo o imposto incorrido/suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de uma atividade económica, na aceção da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, desde que afetos à transmissão de bens e prestação de serviços que confirmam direito a dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA. Neste caso há uma relação direta e imediata entre os *inputs* adquiridos e as operações tributáveis (*outputs*) e por isso o imposto suportado a nível de *inputs* é dedutível integralmente;

u) Havendo bens e/ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto mas isentas sem direito à dedução ou operações que, embora abrangidas pelo conceito de atividade económica estejam fora das regras de incidência do imposto ou ainda operações não decorrentes de uma atividade económica, o IVA incorrido/suportado na aquisição de *inputs* não é dedutível;

v) O artigo 23.º do CIVA vai-nos dar as regras quanto ao exercício do direito à dedução na aquisição de bens e/ou serviços de utilização mista e, segundo o n.º 1 do

¹⁴ Cf. Bastos, Rui Manuel Pereira da Costa, in “O Direito à Dedução do IVA”, O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista, Cadernos IDEFF, n.º 15, setembro 2016, págs.150-151.

referido artigo 23.º, quando houver bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, é obrigatório o recurso ao método da afetação real com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e/ou serviços em cada uma das atividades (não económicas e económicas), conforme o disposto no n.º 2 do artigo 23.º. Assim, no caso de bens e/ou serviços de utilização mista parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, a determinação do montante de IVA não dedutível relativo a estas operações não pode ser efetuada segundo o método do *pro rata* previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA (que deve ser aplicado exclusivamente às operações decorrentes de uma atividade económica quando em simultâneo houver operações ativas que confirmam o direito à dedução e operações ativas que não confirmam esse direito) mas sim segundo o método da afetação real, devendo o sujeito passivo socorrer-se de critérios objetivos que são referidos a título exemplificativo no ponto V n.º 1 do Ofício Circulado n.º 30 103, de 23-4-2008 (doravante designado de Ofício¹⁵). Assim, a título exemplificativo de aplicação deste método e usando o exemplo referido no Ofício, se um sujeito passivo tiver comprado um computador por € 1.800 suportando IVA na aquisição de € 378 e, decorrente da aplicação de um determinado critério objetivo, se apurar que o computador é afeto em 70% a operações que constituem atividade económica e 30% a operações não económicas, o IVA dedutível será de € 264,6 (70% de € 378);

w) No caso de um sujeito passivo afetar bens e/ou serviços a operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, o exercício do direito à dedução é efetuado mediante a aplicação de uma percentagem (vulgo *pro rata*) apurada segundo as regras do n.º 4 do mesmo artigo. O sujeito passivo pode optar, neste caso, pela afetação real, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo; é claro que os critérios adotados pela utilização do método da afetação real – obrigatória [no caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA] ou facultativa [no caso da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA] ou no caso do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, podem ser objeto de correção por parte da AT em sede de procedimento inspetivo, conforme o disposto no n.º 2 do referido artigo 23.º do CIVA;

¹⁵ No Ofício-Circulado n.º 30103, de 24-3-2008, está vertido o entendimento administrativo da AT quanto ao direito à dedução por parte dos sujeitos passivos mistos.

x) Assim, quando se estiver perante bens e/ou serviços de utilização mista onde existam bens e/ou serviços parcialmente afetos a operações não económicas, obrigatoriamente terá que se aplicar o método da afetação real e não o método *pro rata*;

y) No caso controvertido o Requerente assume que inicialmente não adotou o método da afetação real, como previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA para medir o grau de utilização dos recursos afetos a atividades não económicas, cf. artigo 92.º da PI; posteriormente e já na sequência do procedimento inspetivo, o Requerente, em obediência à alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, vem calcular um rácio de 1,824% como medida do grau de utilização de recursos (humanos) afetos às atividades não económicas (subsídios e impostos diretos) utilizando como ponderadores para cálculo do rácio em questão os critérios de: (i) número de trabalhadores afetos às áreas dos subsídios e dos impostos diretos face ao número total de trabalhadores e (ii) o número de registos contabilísticos relativos àquelas operações face ao número total de registos dos seus proveitos com vista a demonstrar a imaterialidade do imposto inerente às atividades não económicas, cf. artigo 20.º e 92.º da PI e artigos 16.º e 17.º da *Resposta*; no entanto, a AT considerou inadequado uma vez que o Requerente não teve em conta a totalidade dos funcionários envolvidos nem a totalidade dos registos contabilísticos que lhe estão associados, cf. 94.º e 95.º da PI;

z) Por outro lado, o Requerente alega, e bem, que quando houver recursos (*inputs*) simultaneamente afetos a atividades económicas que confirmam o direito à dedução e não confirmam o direito à dedução, o método do *pro rata* é o preferencial para se apurar o montante do IVA dedutível imputável a esses *inputs*, podendo utilizar-se, a título subsidiário, o método da afetação real, fundamentando a sua posição na legislação portuguesa (n.º 2 do artigo 23.º do CIVA) e jurisprudência do TJUE (Processo C-496/11, de 6 de setembro de 2012), cf. artigos 81.º, 82.º e 83.º da PI;

aa) De facto, o n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, ao dispor “*Não obstante o disposto na alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados (...)*”, está a assumir que o critério de afetação real possa ser utilizado a título subsidiário para situações em que haja *inputs* a serem utilizados em atividades económicas que confirmam o direito à dedução e que não confirmam o direito à dedução, pois é essa a situação contemplada na alínea b) do n.º 1 do

artigo 23.º do CIVA. Ora, a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA não contempla a situação de utilização de *inputs* afetos a atividades económicas e não económicas, uma vez que essa está contemplada na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA em que o método da afetação real é obrigatório para se apurar o montante de IVA não dedutível nos *inputs* afetos a operações de atividades não económicas e operações não sujeitas;

bb) A jurisprudência do TJUE referida nos autos (Processo C-496/11, de 6 de setembro de 2012, cf. artigo 82.º da PI) o que vem afirmar é o seguinte “*O artigo 17.º, n.ºs 2 e 5¹⁶, da Sexta Diretiva 77/388/CEE¹⁷ do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade holding como a que está em causa no processo principal, que, acessoriamente à sua atividade principal de gestão das participações sociais das sociedades de que detém a totalidade ou parte do capital social, adquire bens e serviços que fatura em seguida às referidas sociedades, está autorizada a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, na condição de os serviços adquiridos a montante apresentarem um nexo direto e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução. Quando os referidos serviços são utilizados pela sociedade holding para realizar simultaneamente operações económicas com direito a dedução e operações económicas sem direito a dedução, a dedução só é admitida para a parte do imposto sobre o valor acrescentado que seja proporcional ao montante relativo às primeiras operações e a Administração Tributária nacional está autorizada a prever um dos métodos de determinação do direito a dedução enumerados no dito artigo 17.º, n.º 5. Quando os referidos bens e serviços são utilizados simultaneamente para atividades económicas e para atividades não económicas, o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva 77/388 não é aplicável e os métodos de dedução e de repartição são definidos pelos Estados-Membros, que, no exercício deste poder, devem ter em conta a finalidade e a economia da Sexta Diretiva 77/388 e, a esse título, prever um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas atividades*”, podendo concluir-se que quando houver *inputs*

¹⁶ Atualmente artigo 173.º da Diretiva IVA.

¹⁷ Atualmente corresponde à Diretiva IVA.

simultaneamente afetos a atividades económicas e não económicas, caberá aos Estados Membros definir métodos de dedução com vista a apurar-se o montante de IVA não dedutível na aquisição de *inputs* afetos ao exercício de atividades não económicas, não se podendo aplicar o estatuído no artigo 173.º da Diretiva IVA, o que veio a acontecer com a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA;

cc) Conforme referido na jurisprudência acima citada, o regime previsto no artigo 173.º da Diretiva IVA é aplicável quando se estiver perante *inputs* afetos a atividades económicas que confirmam o direito à dedução e não dedução. Segundo o n.º 1 do artigo 173.º da Diretiva IVA, o método preferencial é o *pro rata* (correspondente à alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA), estabelecendo a alínea c) do n.º 2 da referida Diretiva a possibilidade de os Estados Membros adotarem o método da afetação real (correspondente ao n.º 2 do artigo 23.º do CIVA), estando as regras de cálculo do *pro rata* definido no n.º 1 do artigo 173.º da Diretiva IVA plasmadas no artigo 174.º da mesma;

dd) Ora, no caso controvertido, a AT reconhece que os custos comuns eram compostos por despesas/gastos de todas as atividades desenvolvidas pelo Requerente, sejam as desenvolvidas no regime de não sujeição (por caírem no âmbito do exercício dos poderes de autoridade) ou no regime de sujeição a IVA (não isentas e isentas) e que, por isso, o Requerente deveria ter aplicado o método da afetação real ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, mas não o fez, não sendo contestado pelo Requerente como ficou provado nos autos; caso o Requerente tivesse aplicado aos custos comuns o método da afetação real, deveria ter escolhido um critério tão objetivo quanto possível de molde a refletir a afetação dos *inputs* a cada uma das atividades, isto é, às atividades económicas, não económicas e fora do campo da incidência (ou não sujeitas) com vista a apurar-se o montante do imposto não dedutível afeto às atividades não económicas e não sujeitas do imposto (aquelas que são exercidas no exercício dos poderes de autoridade);

ee) Deste modo, este Tribunal Arbitral acompanha a posição da AT quando esta afirma que o *pro rata* calculado relativamente aos custos comuns permite a dedução de imposto em *inputs* destinados a operações não tributáveis violando o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 23.º, ambos do CIVA, que preveem a utilização dos critérios de imputação direta, afetação real ou *pro rata* para se exercer o direito à dedução, tendo em vista evitar a dedução de imposto nos consumos (*inputs*) relativos a operações

fora do campo do imposto e a operações sem direito à dedução e que por isso há que aplicar um critério objetivo que reflita e espelhe tão aproximadamente quanto possível, o efetivo consumo dos gastos (comuns) por cada tipo de atividade exercida pelo Requerente;

ff) Havia então que utilizar/adotar um método que possibilitasse exercer o exercício do direito à dedução a nível das operações passivas do Requerente em cumprimento do princípio da neutralidade, princípio basilar do sistema comum do IVA;

gg) Como ficou provado, o Requerente relativamente aos custos comuns utilizou o critério do *pro rata* de dedução conforme previsto na legislação europeia (artigo 173.º e 174.º da Diretiva IVA) e alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA. A questão que se levanta é se este *pro rata de* dedução cumpre o estabelecido na legislação europeia e está de acordo com a orientação da jurisprudência do TJUE quando se está perante situações em que o sujeito passivo afeta *inputs* a atividades económicas e não económicas;

hh) É convicção deste Tribunal Arbitral que a resposta é negativa com base na legislação europeia e na jurisprudência do TJUE que o Requerente mencionou nos autos. De facto, como ficou provado, é entendimento do TJUE que quando se estiver perante situações de utilização mista de recursos em que o sujeito passivo utiliza recursos afetos a atividades económicas e não económicas, não se deve utilizar o método *pro rata* como vem definido nos artigos 173.º e 174.º da Diretiva mas sim outros métodos a serem definidos pelos Estados Membros;

ii) É preciso ter em mente que para situações em que um sujeito passivo utiliza *inputs* afetos a atividades não económicas e/ou não sujeitas a IVA, o montante de IVA incorrido/suportado nos *inputs* afetos a essas atividades jamais poderá ser deduzido porque, caso o seja, está-se a violar quer o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º quer o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 23.º, ambos do CIVA;

jj) Tendo em mente o acima referido, a AT identificou as atividades (operações ativas) exercidas pelo Requerente através da análise em termos de relevação e mensuração contabilística (sob a forma de rendimentos/proveitos) das referidas operações¹⁸, cf. quadro constante de fls. 20 do RI, verificando que as operações ativas principais correspondiam a operações fora do campo do imposto, o que não é para estranhar, atendendo à natureza de pessoa coletiva (de Direito Público) e ao objeto da mesma (a atividade principal constante

do cadastro tributário é: Administração Local); se assim é, então uma fatia muito relevante do IVA incorrido/suportado a montante nos custos comuns, não pode ser dedutível;

kk) Tendo em conta o acima referido quanto à relevância das operações fora do campo do imposto a nível das operações ativas do Requerente e uma vez que o método usado pelo Requerente não refletia aquela realidade, havia que alterar o método de dedução de imposto a nível dos custos comuns;

ll) Como referido *supra*, o método usado pelo Requerente foi um método de volume relacionado com os seus *outputs* relevado e mensurado contabilisticamente sob a forma de rendimentos/proveitos, segundo a metodologia de *pro rata*, uma vez que não foi possível ao Requerente aplicar ao nível dos custos comuns, quer a imputação direta quer a afetação real;

mm) Assim, mantendo como critério para efeitos de método de dedução, a metodologia “*pro rata*”, ao incluir-se no denominador, para além das operações tributáveis e operações sujeitas ou isentas sem direito à dedução, as operações fora do campo do imposto e desse modo a diminuir-se o montante de dedução de imposto a nível de *inputs*, é convicção deste Tribunal Arbitral que deste modo se está a traduzir tanto quanto possível a realidade do Requerente em termos de operações ativas que irá ter consequências na determinação do montante de IVA dedutível a nível dos *inputs*;

nn) Refira-se que o Requerente alega, e bem, que a jurisprudência e a doutrina refutam a possibilidade de recurso ao *pro rata* como método para dedução de imposto referente a custos simultaneamente afetos a operações económicas e operações não económicas/ não operações, para efeitos de IVA (cf. artigo 134.º da PI), o que não se confunde com o método de dedução usado pelo mesmo;

oo) O *pro rata* a que o Requerente se refere no artigo 141.º da PI é o do artigo 173.º e 174.º da Diretiva IVA¹⁹ e alínea b) do n.º 1 e n.º 4, ambos do artigo 23.º, do CIVA, que só pode ser aplicado a *inputs* afetos a operações ativas (operações tributáveis) que deem origem integral à dedução e operações ativas sujeitas e isentas sem direito à dedução e não a *inputs* afetos a operações não económicas ou fora do campo do imposto, como a

¹⁸ Refira-se que a contabilidade do Requerente deverá cumprir o disposto no artigo 44.º do CIVA.

¹⁹ Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro, publicada no JOUE L347 de 11.12.2006.

jurisprudência do TJUE já afirmou, e não o *pro rata* que o Requerente utilizou como método de dedução do IVA nos custos comuns. E porquê?

pp) Porque o *pro rata* que o Requerente utilizou nos custos comuns não é um *pro rata* geral (*pro rata* de dedução segundo a terminologia usada pela Diretiva IVA), abrangido pelas regras do artigo 173.º e 174.º da Diretiva, mas sim um critério de cálculo de dedução que aplica a metodologia do “*pro rata*” para se apurar o montante não dedutível nos *inputs* afetos a todas as atividades, incluindo as não económicas e fora do campo do imposto;

qq) Consequentemente, o Requerente não tem razão quando alega “Logo, não se compreende como pode alegar a AT que “(...) o cálculo do *pro rata* efectuado pelo SP deve ser corrigido no sentido de alargar o perímetro de operações desenvolvidas pelo SP às operações fora de campo do imposto por exercidas no âmbito dos poderes de autoridade, antes não consideradas no denominador do rácio, por forma a espelhar o mais fielmente possível o âmbito da actividade exercida pelo SP”, cf. artigo 133.º da PI;

rr) Pelas razões *supra* expostas, o “*pro rata específico*” para 2012 e 2013, respetivamente, deverá ser de 2% e 1%, dando origem a um montante de IVA dedutível para os anos *supra* de € 2.820,21 e € 1.517,85 correspondente a um montante total de € 4.338,06 e a correções fiscais de € 29.545,97 e € 24.640,24 num montante total de € 54.186,21, cf. quadros constantes de fls.21 e 22 do RIT;

ss) Conforme provado, o Requerente como consequência da nova metodologia, considerou no campo 40 e campos 20 a 24 da DP de 201412T, os montantes relativos a regularizações de, respetivamente, € 88.916,03 (dos quais € 58.524,27 correspondem a regularizações do *pro rata* relativos a 2012 - € 32.366,18 e 2013 - € 26.158,09) e € 31.735,24 (dos quais € 27.989,20 correspondem a regularizações do IVA dedutível), tendo considerado que as regularizações efetuadas deveriam ser consideradas erros materiais abrangidos pelo n.º 6 do artigo 78.º do CIVA;

tt) Tendo em conta o material probatório carreado para os autos, é convicção deste Tribunal Arbitral que as regularizações ao *pro rata* e ao IVA dedutível, respetivamente, de € 58.524,27 e € 27.989,20, incluídas nos campos 40 e 20 a 24 da DP 201412T, que estão na origem do presente pedido de pronúncia arbitral, não resultam de erros materiais abrangidos pelo n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, conforme alega o Requerente, mas sim, da adoção de uma nova metodologia de cálculo do exercício do direito à dedução como

consequência da revisão de procedimentos levada a cabo pelo próprio Requerente, cf. artigo 15.º da PI, pelo que as referidas regularizações estão abrangidas pelo n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, devendo ter sido registadas nas DP dos exercícios de 2012 e 2013, respetivamente;

uu) Pelas razões *supra* referentes ao “*pro rata específico*” relativo aos custos comuns, o montante de IVA dedutível registado a título de regularizações que deveria ser registado no campo 40 das DP’s de 2012 e 2013, deveria ser, respetivamente, de € 2.820,21 e € 1.517,85, correspondente a um montante total de € 4.338,06; os valores de regularizações do IVA dedutível que deveriam ser registados nos campos 20 a 24 das DP’s de 2012 (2012T) e 2013 (2013T) deveriam ser, respetivamente, de € 2.754,65 e € 25.234,55, correspondentes a um montante total de € 27.989,20, cf. quadro constante de fls. 23 do RIT; conseqüentemente, as regularizações efetuadas pelo Requerente na DP 201412T, respetivamente, de € 27.289,20 e € 58.524,27, deverão ser desconsideradas, pelo que as correções propostas pela AT a nível da DP 201412T são legais.

(ii) Cálculo do *pro rata* definitivo de 2011: regularização

vv) O Requerente registou no campo 40 da DP 201203T (declaração periódica do primeiro trimestre de 2012) uma regularização (a favor do sujeito passivo) no montante de € 73.152,60 referente ao cálculo do *pro rata* definitivo de 2011, tendo efetuado a AT uma correção ao abrigo do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA de igual montante, cf. artigo 146.º e 147.º da PI;

ww) O Requerente alega não concordar com a posição da AT segundo a qual “*De facto, para esses casos existe o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, tal como o SP admite, e é por essa razão que não pode ser aceite um segundo cálculo de pro rata definitivo fora de tempo, dado que tal como a lei determina (n.º 6 do art.º 23.º do CIVA) essa regularização deverá efectivar-se no último período de cada ano*”, cf. artigo 148.º da PI;

xx) O Requerente reconhece que de acordo com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, a regularização do *pro rata* definitivo deverá ser efetuada na última declaração do período a que respeita o *pro rata*, mas, se essa regularização não puder ser efetuada dentro do período mencionado *supra*, a mesma poderá ser efetuada em período posterior, dado que o

direito à dedução não pode ser coartado, uma vez que o direito à regularização do imposto, tanto a favor do Estado como a favor do sujeito passivo, decorre do princípio da neutralidade fiscal, princípio basilar do sistema comum do IVA; igualmente refere o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA ao abrigo do qual existe um prazo de caducidade de quatro anos para o exercício do “(...) *direito à dedução* ou (...) *reembolso do imposto entregue em excesso* (...)” ou de dois anos ao abrigo do n.º 6 do artigo 78.º no caso de se estar perante erros materiais ou de cálculo, concluindo que as diferentes normas tributárias *supra* citadas deverão ser interpretadas de forma conjugada em respeito com a harmonia de todo o sistema comum do IVA porque, caso contrário, poderá haver situações de desigualdade de tratamento fiscal, sendo o mesmo intolerável face à Diretiva IVA, cf. artigo 150.º a 159.º da PI;

yy) O Requerente levanta a questão de saber o que é que acontece se houver erros de cálculo ou de enquadramento das suas operações tributáveis estando sujeita ao regime do *pro rata* (abrangido pelo artigo 23.º do CIVA). Alega existir o regime previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA referente a erros materiais ou de cálculo, cf. artigo 162.º da PI;

zz) Alega igualmente que, na ausência de disposição específica que regule o exercício do direito à regularização, para além dos erros materiais ou de cálculo, deverá ser aplicado o prazo de caducidade estatuído no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, cf. artigo 163.º da PI;

aaa) O Requerente igualmente alega que, se ao abrigo do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, se concluir que não é possível corrigir erros (resultantes de enquadramento ou de cálculo), está-se a violar o princípio da igualdade previsto na CRP²⁰, uma vez que, se houver sujeitos passivos que não apliquem o método do *pro rata*, dispõem de um período de dois anos, ao abrigo do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, para regularizar o imposto a seu favor enquanto os sujeitos passivos abrangidos pelo n.º 6 do artigo 23.º do CIVA não dispõem de tal período, cf. artigos 164.º e 165.º da PI;

bbb) O Requerente alega igualmente que a desconformidade com o princípio da igualdade se acentua em termos de carga administrativa a nível de sujeitos passivos, uma vez que os sujeitos passivos que tenham de aplicar o método do *pro rata* para exercer o direito à dedução têm uma maior carga administrativa face àqueles que só têm que aplicar

o método de imputação direta, cf. artigo 169.º da PI; mesmo assim, conclui que a AT, quer em sede de RIT quer em sede de reclamação graciosa, mantém o entendimento de que, para sujeitos passivos mistos que utilizem o método de *pro rata* para exercer o direito à dedução relativamente a recursos de utilização mista, esse direito só pode ser exercido até ao final do ano a que o *pro rata* diga respeito, sem possibilidade de qualquer regularização posterior, cf. artigo 170.º da PI;

ccc) O Requerente entende que a posição da AT não é compatível com o direito europeu chamando à colação jurisprudência do TJUE (Acórdão Ecotrade, Acórdão EMS Bulgária e Acórdão Giuseppe Astone), concluindo que “(...) *no que respeita ao entendimento do TJ vertido nas três decisões analisadas, embora este comece por sancionar o prazo de caducidade do direito à dedução, procede, posteriormente, ao seu afastamento na aplicação aos casos concretos, por considerar que o mesmo constitui uma punição inadmissível à luz da Directiva IVA e dos princípios da neutralidade, equivalência e efectividade. Neste âmbito, o TJ acaba sempre por confirmar esse direito à dedução para além dos prazos nacionais de caducidade em situações incomparavelmente menos sólidas do que a do Requerente*”, cf. artigo 195.º da PI;

ddd) Nos casos do Acórdão Ecotrade (Itália) e do Acórdão EMS Bulgaria (Bulgária), estavam em causa transações intracomunitárias em que o sujeitos passivos (Ecotrade Spa) e EMS-Bulgaria Transporte ODD) de acordo com a legislação europeia e doméstica, deviam ter autoliquidado imposto e ter exercido o direito à dedução do mesmo, o que por força do mecanismo de “reverse-charge” [nos Acórdãos referidos é identificado como “inversão do ónus da liquidação”] implicava não haver qualquer impacto financeiro em sede de IVA, vindo esse direito à dedução a ser negado pelas respectivas Autoridades Tributárias;

eee) No primeiro caso – Acórdão Ecotrade – o sujeito passivo (Ecotrade Spa) fez um incorreto enquadramento tributário no sentido de que a transação intracomunitária (transporte intracomunitário de escória de granulada de alto-forno e de outros aditivos) não estava sujeita a IVA, tendo em sede inspetiva a Autoridade Tributária Italiana enquadrado a transação intracomunitária como sujeita ao mecanismo de “reverse-charge” (ou inversão do “ónus de liquidação”) assim como detetado o não cumprimento de determinadas

²⁰ CRP – Constituição da República Portuguesa;

exigências contabilísticas (erros contabilísticos) relacionadas com o mecanismo de “reverse-charge”, dando origem à não declaração do IVA devido nas declarações periódicas de IVA de 2000 e 2001. A Autoridade Tributária Italiana liquidou IVA e coimas negando o direito à dedução com o fundamento de o mesmo ter caducado, uma vez que não tinha sido exercido o direito no prazo de dois anos contados a partir do momento em que o imposto se tornara exigível;

fff) O TJUE começa por referir quanto ao prazo de caducidade que os Estados-Membros podem exigir que o direito à dedução seja exercido durante o período em que surgiu ou durante um período mais lato, sem prejuízo de determinadas condições e modalidades definidas para o exercício desse direito poderem constar nas respetivas regulamentações nacionais porque a não existência de períodos temporais para o exercício do mesmo contraria o princípio da segurança jurídica;

ggg) Por outro lado, o TJUE refere que *“um prazo de caducidade cujo termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-lhe perder o direito à dedução, não pode considerar-se incompatível com o regime fixado pela Sexta Directiva, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito comunitário (princípio da equivalência) e, por outro, não torne praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (princípio da eficácia) (v. acórdãos de 27 de Fevereiro de 2003, Santex, C-327/00, Colect., p. I-1877, n.º 55, e de 11 de Outubro de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, ainda não publicado na Colectânea, n.º 52)”*, conforme considerando 46, concluindo que *“À luz do que precede, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que os artigos 17.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, e 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não se opõem a uma regulamentação nacional que institui um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução, como o em causa nos processos principais, desde que os princípios da equivalência e da eficácia sejam respeitados(...)”*, conforme considerando 54, podendo concluir-se que tem que haver um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução e que esse prazo respeita os princípios de equivalência e de eficácia acima enunciados;

hhh) Conexo com a existência de um prazo de caducidade, que tem sempre que existir, devido ao princípio da segurança jurídica, o TJUE analisa a compatibilidade ou não com o Direito europeu, da negação do direito à dedução, neste caso por parte da Autoridade Tributária Italiana, fundamentada na existência de erros/irregularidades contabilísticas em situações de “reverse-charge”, em que o sujeito passivo deveria ter autoliquidado IVA e exercido o direito à dedução e não fez nem uma nem outra. A pronúncia do TJUE vai no sentido de que mesmo que haja erros/irregularidades contabilísticas, se a legislação previr o exercício do direito à dedução para os casos de “reverse-charge”, então, esse direito não deve ser negado a não ser que se esteja perante situações de fraude como consta do aresto em causa: *“No que respeita às obrigações que decorrem do artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva, embora seja verdade que esta disposição autoriza os Estados-Membros a estabelecer as formalidades relativas ao exercício do direito à dedução no caso de inversão do ónus da liquidação, a sua violação pelo sujeito passivo não o pode privar do seu direito à dedução. Com efeito, uma vez que é incontestável que o regime de inversão do ónus da liquidação era aplicável aos processos principais, o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais (v., por analogia, acórdão de 27 de Setembro de 2007, Collée, C-146/05, Colect., p. I-7861, n.º 31). Por consequência, uma vez que a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é, enquanto destinatário da prestação de serviços em causa, devedor do IVA, não pode impor, no que se refere ao direito deste último à dedução desse imposto, condições adicionais que podem ter como efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito (v. acórdão Bockemühl, já referido, n.º 51). O mesmo se pode dizer em relação ao artigo 22.º, n.ºs 7 e 8, da Sexta Directiva, por força do qual os Estados-Membros adoptarão as medidas necessárias a fim de que o sujeito passivo cumpra as suas obrigações de declaração e de pagamento ou estabelecerão outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude. Efectivamente, embora essas disposições autorizem os Estados-Membros a adoptar determinadas medidas, estas não devem, porém, ir para além do que é necessário para atingir os objectivos mencionados no número anterior. Tais*

medidas não podem, portanto, ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria (v. acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 47, e Gabalfrisa e o., já referido, n.º 52). Ora, uma prática de rectificação e de cobrança, como a em causa nos processos principais, que pune a violação de obrigações de contabilidade e de declaração pelo sujeito passivo com uma recusa do direito à dedução excede claramente o que é necessário para atingir o objectivo de assegurar a correcta aplicação dessas obrigações, na acepção do artigo 22.º, n.º 7, da Sexta Directiva, uma vez que o direito comunitário não obsta a que os Estados-Membros, para punir o não respeito das referidas obrigações, apliquem, eventualmente, uma coima ou uma sanção pecuniária proporcional à gravidade da infracção. A referida prática também excede o que é necessário para garantir a correcta cobrança do IVA e para evitar a fraude, na acepção do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, visto que pode mesmo levar à perda do direito à dedução se a rectificação da declaração pela Administração Fiscal só ocorrer após o termo do prazo de caducidade de que dispõe o sujeito passivo para proceder à dedução (v., por analogia, acórdão Gabalfrisa e o., já referido, n.ºs 53 e 54)” conforme é alegado pelo Requerente nos artigos 182 a 184.º da PI”, conforme considerandos 62 a 68;

iii) Assim, relativamente ao Acórdão Ecotrade, o TJUE entende que:

- deve existir um prazo de caducidade relativo ao exercício do direito à dedução devido ao princípio da segurança jurídica;
- a situação em análise é uma situação de “reverse-charge” em que o sujeito passivo é obrigado a autoliquidar e a deduzir IVA, não havendo qualquer impacto financeiro;
- o exercício do direito à dedução nestes casos de “reverse-charge” não pode ser posto em causa devido ao princípio da neutralidade, princípio basilar no sistema comum IVA, devido a erros/irregularidades contabilísticos²¹;

²¹ Desde que não constituam circunstâncias constitutivas de fraude fiscal. Caso constituam, o Direito Europeu não impede que os Estados Membros recusem o direito à dedução. A nível de IVA existem as chamadas “Exigências Materiais do Direito à Dedução” que são as que se aplicam ao fundamento e âmbito do exercício do direito à dedução e que se encontram previstas no capítulo 1 do título X da Directiva IVA, sob a epígrafe “Origem e âmbito do direito à dedução”. As chamadas “Exigências Formais do Direito à Dedução” regulam

- a legislação europeia (Diretiva IVA) não impede que os Estados-Membros imponham medidas com vista ao cumprimento de obrigações de pagamento e declarativas em sede IVA com vista a garantir a cobrança exata e a evitar situações de fraude em sede de IVA;
- as medidas devem ser proporcionais não indo além do necessário para garantir o cumprimento das obrigações de pagamento e declarativas do imposto;
- tais medidas não podem pôr em causa o exercício do direito à dedução, a não ser que se esteja perante situações de fraude e evasão fiscal;
- o não cumprimento das medidas pode dar origem a coimas ou sanções pecuniárias proporcionais à gravidade da situação instaurada pelos Estados-Membros em vez da negação do exercício do direito à dedução;

jjj) No segundo caso – EMS Bulgária –, o sujeito passivo búlgaro (EMS-Bulgária Transporte ODD) efetua uma transação intracomunitária (aquisição intracomunitária de bens), tendo aplicado o mecanismo de “reverse-charge” ao abrigo do qual liquidou e deduziu imposto, não havendo qualquer impacto financeiro, vindo a Administração Tributária Búlgara negar o direito à dedução pelo facto de o mesmo direito ter sido exercido fora do prazo de caducidade de acordo com o estabelecido na legislação búlgara; a decisão do TJUE foi, à semelhança do Acórdão Ecotrade, declarar que de acordo com o direito europeu, o sujeito passivo tinha direito à dedução na transação comunitária em análise;

kkk) No terceiro caso – Giuseppe Astone –, o sujeito passivo Giuseppe Astone, representante legal da sociedade de direito italiano La Società Del Ferro Srl (doravante designada por “Del Ferro”) foi confrontado pelas Autoridades Fiscais Italianas pela falta de liquidação e pagamento de IVA. Na sequência de uma inspeção tributária efetuada em 2013, a Autoridade Tributária Italiana detetou que a sociedade “Del Ferro” emitiu faturas em 2010 num montante de € 320.205 sujeito a IVA, mas que não tinha registado na contabilidade as ditas faturas nem apresentado declaração periódica de IVA de 2010, tendo faltado ao pagamento de € 64.041 de IVA e as declarações periódicas de IVA dos anos de 2011, 2012 e 2013 não foram enviadas para a Autoridade Tributária Italiana. Foi

as modalidades e fiscalização do direito e têm a ver com os requisitos contabilísticos, de faturação e declarativos do imposto.

instaurado um processo penal relativamente a 2010 pela falta de pagamento e apresentação da declaração periódica de 2010, tendo Giuseppe Astone apresentado faturas emitidas em 2010 pelos fornecedores da “Del Ferro”, já pagas aos fornecedores, cujo montante de IVA dedutível ascendia a € 30.590. Associado ao montante do IVA dedutível existia um crédito de imposto e o montante em falta que segundo Giuseppe Astone não ultrapassava o limite de € 30.000, pelo que ao abrigo da legislação italiana entende que não deve ser punido penalmente pedindo a sua absolvição no qual é secundado pelo Ministério Público;

III) De acordo com a lei fiscal italiana, o prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução é de dois anos. Em reenvio prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio perguntou ao TJUE “(...) *se os artigos 167.º, 168.º, 178.º, o artigo 179.º, primeiro parágrafo, e os artigos 180.º e 182.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que prevê um prazo de preclusão para o exercício do direito a dedução, como o que está em causa no processo principal.*”, conforme considerando 28;

mmm) O TJUE veio reafirmar a doutrina vertida no Acórdão Ecotrade e adicionalmente decidiu que “*Conforme resulta da redação dos artigos 167.º e 179.º, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, o direito a dedução é exercido, em princípio, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível. Não obstante, por força dos artigos 180.º e 182.º desta diretiva, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo, porém, da observância das condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 46 e jurisprudência referida). No entanto, a possibilidade de exercer o direito a dedução sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja suscetível de ser posta em causa ad aeternum (acórdãos de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.º 44, e de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 48). Assim, o Tribunal de Justiça já decidiu, no contexto da aplicação do mecanismo da autoliquidação, que um prazo de preclusão cujo*

termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-lhe perder o direito a dedução, não se pode considerar incompatível com o regime fixado pela diretiva IVA, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito da União (princípio da equivalência) e, por outro, não torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução (princípio da efetividade) (acórdãos de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.º 46 e jurisprudência referida, e de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 49)”, conforme considerandos 31 a 34 decidindo que “os artigos 167.º, 168.º, 178.º, o artigo 179.º, primeiro parágrafo, e os artigos 180.º e 182.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que prevê um prazo de preclusão para o exercício do direito a dedução, como o que está em causa no processo principal, desde que os princípios da equivalência e da efetividade sejam respeitados, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.”, conforme considerando 39;

nnn) No acórdão Guisepe Astone é reafirmada a orientação já vertida nos Acórdãos Ecotrade e EMS Bulgaria chamando igualmente a atenção que, aquando da análise ao exercício do direito à dedução por parte das Autoridades Tributárias de cada Estado-Membro, também se deve ter em linha de conta os princípios da equivalência e da efetividade, cabendo ao órgão jurisdicional doméstico sindicar se esses princípios foram respeitados ou não pelas autoridades administrativas;

ooo) O Requerente alega que a posição defendida pela AT – limitação temporal do direito à dedução suportado pelo Requerente nos recursos de utilização mista [“(…) *na declaração do último período a que o ano respeita*”] – é incompatível com os princípios da neutralidade, equivalência e efetividade, que vigoram no direito europeu segundo o TJUE, cf. artigo 198.º da PI;

ppp) O princípio da neutralidade²² é um princípio basilar no sistema comum IVA que se manifesta através do exercício do direito à dedução no imposto suportado a montante (*inputs*). Havendo obstáculos a esse exercício, põem-se em causa a neutralidade

fiscal que deverá existir em termos de IVA. Ora, associado ao princípio da neutralidade fiscal, como acima foi referido em termos de jurisprudência europeia, há que ter em conta os princípios da equivalência e da efetividade;

qqq) No título X (com a epígrafe “Deduções”) capítulo 5 (com a epígrafe “Regularização das Deduções”) da Diretiva IVA, o artigo 187.º prevê que “*Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º*”, vindo o artigo 184.º a prever que “*A dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito*” assim como o artigo 185.º “*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*”;

rrr) Ora, o Estado Português, quando transpôs a Diretiva IVA e no cumprimento do artigo 187.º da mesma, veio a estabelecer no referido artigo 23.º do CIVA o regime de direito à dedução dos *inputs* de utilização mista. O referido artigo contém o âmbito material do regime de IVA e a determinação dos métodos a aplicar (*pro rata* e afetação real) quanto ao exercício do direito à dedução do IVA incorrido/suportado nos *inputs* de utilização mista. O regime legal aí vertido não colide com a legislação europeia e jurisprudência na medida em que se prevê o exercício do direito à dedução do IVA incorrido;

sss) Ora, no caso controvertido, por aplicação do artigo 23.º, o direito à dedução existe e nasce no momento em que o imposto é exigível. É concedido um prazo de caducidade para a regularização das deduções de IVA conforme previsão legal do n.º 6 do referido artigo 23.º do CIVA. Refira-se que o sistema implantado no artigo 23.º do CIVA

²² Um imposto é neutro se, a par dos efeitos de rendimento que provoca, é isento em termos de efeitos de substituição. Em termos de consumo, um imposto como o IVA será neutro se não conduzir os consumidores

pressupõe que o sujeito passivo cumpra exigências formais do exercício do direito à dedução, nomeadamente, a constante do artigo 44.º do CIVA. A questão que se levanta é saber se o não cumprimento do prazo de caducidade previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, tendo como consequência o não exercício do direito à dedução através da regularização de IVA a favor do sujeito passivo, não põe em causa os princípios da neutralidade e da efetividade (isto é, caso o prazo definido no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA para regularização do *pro rata* seja um prazo extremamente curto que torne impossível na prática ou extremamente difícil o exercício do direito à dedução do IVA) defendidos pelo TJUE. Adicionalmente, levanta-se a questão de saber que tipo de erro está em causa quando ocorre a intempestividade do prazo estabelecido no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA;

ttt) O Requerente reconhece que cometeu um “erro” ao efetuar a regularização do imposto após a última declaração do último período de 2011, isto é, na DP de 201203T, mas como a AT reconhece que o atraso na regularização do imposto relativo a recursos de utilização mista não é um erro material ou de cálculo para efeitos do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, o Requerente entende que tal erro deverá merecer a tutela do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, cf. artigo 198.º a 204.º da PI; reforça o seu entendimento através da referência a orientações administrativas por parte da AT que colidem com a posição assumida por aquela no caso controvertido, concluindo que o prazo de caducidade de quatro anos (previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA) para o exercício do direito à dedução devia ser aplicável e consequentemente lhe assiste o direito à dedução do IVA incorrido no ano de 2011, com recurso ao método do *pro rata*, uma vez que aquando da submissão da declaração periódica no primeiro trimestre de 2012 não estava esgotado o prazo de quatro anos, cf. artigo 205.º a 211.º da PI;

uuu) Segundo a AT, não assiste razão ao Requerente quando este pugna pela aplicação dum prazo de caducidade de quatro anos ao abrigo do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, posição defendida aquando do indeferimento da reclamação graciosa, cf. artigo 38.º da *Resposta*; de facto, o prazo de caducidade de quatro anos é um prazo geral a partir do qual não é possível exercer o direito à dedução, posição convergente com jurisprudência arbitral (Processo 91/2013-T, de 30-10-2013) e do STA (Processo n.º 966/2010, de 18-05-2010), cf. artigos 41.º a 43.º da *Resposta*;

a modificar as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram.

vvv) Também a tese de erro material ou de cálculo, como o Requerente alega em direito de audição ao Projeto de RIT, cf. artigo 64.º do Direito de Audição (Documento 8 anexo à PI) não colhe, pela simples razão de que não se está perante um erro material, uma vez que o montante de € 73.152,60 não tem a ver com erros resultantes da transcrição de faturas para os registos contabilísticos nem destes para as declarações mas sim com a intempestividade do registo da regularização do *pro rata* definitivo de 2011 na DP 201203T em desrespeito do n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, cf. segundo parágrafo a *fls.* 54 do RIT;

www) É convicção deste Tribunal Arbitral que não se está perante um erro material pelas razões acima referidas e reforçadas quer pela jurisprudência arbitral²³ quer pela jurisprudência do STA constante no Processo 1427/14, de 28-6-2017²⁴ onde se afirma “*A aplicação dos métodos de dedução relativos a bens de utilização mista é juridicamente complexa pelo que o erro decorrente da aplicação deste regime jurídico não constitui nem erro material nem erro de cálculo. Estabelece o artigo 95.º-A, n.º 2, do CPPT que se consideram erros materiais ou manifestos os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso. Incluem-se neste conceito (cf. Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª ed. 2011) “todo o tipo de lapsos materiais, que são situações em que o autor do acto deixou nele escrito algo que não correspondia à sua vontade, como por exemplo, errada indicação do nome do contribuinte ou do tributo em causa ou erro aritmético no cálculo do tributo. Neste conceito de lapsos materiais incluem-se ainda os derivados do deficiente funcionamento do sistema informático da administração tributária.”* Ora no caso controvertido é convicção deste Tribunal Arbitral que o “erro”

²³ Conforme Acórdão Arbitral 117/2013-T, de 175/2013 “(...) *estar-se-á perante um erro material no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efectuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou. O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo, pelo que é manifesto que não pode ser-lhe aplicado o regime do referido n.º 6 do artigo 78.º do CIVA. Designadamente, o erro de cálculo do pro rata não é um erro de cálculo enquadrável nesta norma porque consubstancia um erro de direito sobre o regime jurídico aplicável e não um erro de natureza aritmética.”*

cometido pelo Requerente ao efetuar a regularização do imposto após a última declaração do último período de 2011 (isto é, na DP de 201203T) é um erro de direito, sendo aplicável o regime legal previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, entendimento conforme com o STA no aresto acima referido “*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*”;

xxx) Por outro lado, a aplicação de um prazo de quatro anos para exercer a regularização de IVA a favor do sujeito passivo, está conforme com o princípio da neutralidade fiscal e da efetividade nos moldes acima descritos; ao negar-se o exercício do direito à dedução como pretende a AT com fundamento no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, não estando em causa situações de fraude e evasão fiscal, põe-se em causa os princípios da efetividade e o da neutralidade fiscal, indo ao arrepio daquilo que é defendido pelo TJUE e por outro lado igualmente o que é defendido pelo STA quanto à aplicação do prazo de quatro anos quando se estiver em presença de erros de direito, como é a situação do caso controvertido;

yyy) Pelas razões *supra*, assistirá razão à Requerente quanto ao exercício do direito à dedução do IVA aquando da submissão da DP 201203T no montante de € 73.152,60 pelo não esgotamento do prazo geral de quatro anos para o exercício do direito à dedução do IVA;

zzz) Todavia esta não é questão que cumpra decidir neste processo.

(iii) - Afetação real “Centro de Acolhimento ...-...” – 2014

Segundo a AT, o IVA relativo ao Centro de Acolhimento ...- ... é uma das “*parcelas de IVA dedutível que pelos motivos infra (obs.) não cumprem os requisitos de dedução*”. No Relatório de Inspeção (pp. 24 a 26), a AT apresenta num quadro uma série de valores, e por debaixo deste a frase “ - *motivo da não consideração do IVA dedutível - legenda (obs.):*”. Olhando para a “*legenda*” e as “*(obs.)*”, que se presume serem observações, encontra-se a seguinte afirmação junto à “*(obs.)*” “*i*” e à “*(obs.)*” “*iv*”, que são as respeitantes ao .../ Centro de Acolhimento ...: “*IVA contido em aquisições de bens e*

²⁴ Disponível em www.dgsi.pt.

serviços para o Centro de Interpretação do ... espaço sem comprovado destino para a realização de operações económicas sujeitas e não isentas de IVA, portanto não destinadas/consumidas na realização de operações tributáveis e não isentas em sede de IVA, não cumprindo os requisitos estabelecidos pelo artigo 20.º n.º 1 al. a) do CIVA” (segue-se, na “(obs.)”, “i” a transcrição do artigo).

Da leitura do Relatório de Inspeção ressalta uma absoluta falta de fundamentação desta correção. A AT limita-se a apresentar um juízo *conclusivo* não indicando quais as razões que a levaram a concluir que se está perante um “*espaço sem comprovado destino para a realização de operações económicas sujeitas e não isentas de IVA*”. A conclusão é feita sem qualquer referência a factos ou premissas lógicas antecedentes, nem sequer ao aduzido pelo Sujeito Passivo no exercício de direito de audição, que permitam retirar aquela consequência, que aparece assim desgarrada de qualquer elemento que permita avaliar o *iter* cognoscitivo subjacente. Este vício de falta de fundamentação tem como efeito tornar a tarefa do sujeito passivo que se pretende defender, e do julgador que tem de adjudicar, muito mais difícil na medida em que os empurra a selecionarem os factos e fundamentos que possam ter estado por detrás daquela conclusão.

À altura das correções, estava em falta a abertura do Pavilhão Virtual, e terá sido eventualmente essa uma das razões que levou a AT a concluir pela não dedutibilidade do IVA suportado, apontando neste sentido o ponto 53.º da Resposta (“*No âmbito dos presentes autos o que se constata é que o Requerente ao ter-se socorrido do método de afectação real para deduzir o imposto incorrido num “Equipamento” que ainda não está afecto a nenhuma das suas actividades (incluindo a sua actividade dita não económica), violou mais uma vez as regras respeitantes a todo o funcionamento do imposto*”).

O Sujeito Passivo alegou estar a liquidar IVA nas infraestruturas já em funcionamento do ..., o que não foi contestado pela requerida (cf. artigo da 230.º p.i.), e apresentou prova documental sobre a aptidão do Pavilhão Virtual para a realização de operações sujeitas e não isentas.

Não podemos esquecer que estamos aqui perante um ponto, talvez o ponto, central do IVA: o direito à dedução só pode ser restringido em situações legalmente previstas, ou abusivas – o que não se passa aqui. É, por isso, aliás, claro o artigo 20.º, n.º 1 quando dispõe que só “*pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo **para a realização** das operações seguintes*” (negrito acrescentado). A análise da potencialidade de dedução (“**para a realização**”) deve ser feita em simultâneo com o momento da emissão da fatura do bem ou serviço adquirido. Por esta razão, a jurisprudência do TJUE é abundante em admitir a dedução de IVA suportado em momentos anteriores à realização de atividades económicas. Como se pode ler no Caso *Gabalfrisa*, “*como o Tribunal de Justiça já afirmou nos acórdãos Rompelmann, já referido (n.º 23), e de 29 de Fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, Colect., p. I-857, n.º 16), o princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe que as primeiras despesas de investimento efectuadas tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas actividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas actividades só tivessem início no momento em que a empresa é efectivamente explorada, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação do artigo 4.º da Sexta Directiva oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.º, e faria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efectuadas antes da exploração efectiva de uma empresa e as efectuadas no decurso da referida exploração*”²⁵. No Caso *Breitshol*²⁶, em que a Administração fiscal alemã pretendia retirar um direito à dedução já obtido por um contribuinte cuja atividade tinha sido interrompida por motivos financeiros, o Tribunal de Justiça decidiu que “*o nascimento do direito à dedução do IVA pago sobre as primeiras despesas de investimento não está portanto de forma alguma dependente do reconhecimento formal da qualidade de sujeito passivo pela Administração fiscal. Este reconhecimento tem apenas como efeito que tal qualidade, uma vez reconhecida, já não pode ser retirada com efeito retroactivo ao sujeito passivo, fora das situações fraudulentas*

²⁵ Processo C-110/98, *Gabalfrisa*, parágrafo 46.

²⁶ Processo C-400/98, *Brigitte Breitsohl*, na esteira do já referido Caso *Intercommunale voor zeeewaterontziltling (INZO)*.

ou abusivas, sem infringir os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica”²⁷.

Trata-se de jurisprudência reafirmada vezes sem conta, para além dos casos já citados acima e pela Requerente, nomeadamente nos casos *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR*, *Gabalfrisa*, *Inzo*, *Kolpania*, *Lajvér* e *Sveda*²⁸.

²⁷ Processo C-400/98, *Brigitte Breitsohl*, parágrafo 38. Também é relevante o parágrafo 34.: “*quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e segs. da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa (acórdãos de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 17, e de 21 de Março de 2000 Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-0000, n.º 47).*”

²⁸ Processo C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR*, parágrafo 36.: “*quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem, portanto, de acordo com os artigos 17.º e segs. da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa (v. acórdãos Ghent Coal Terminal, já referido, n.º 17, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-0000, n.º 47).*” Processo C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa*, parágrafo 47.: “*Daqui resulta que quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa.*”. Processo C-110/94, *Inzo*, parágrafo 16.: “*Segundo o n.º 23 do mesmo acórdão, o princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe que as primeiras despesas de investimento efectuadas tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas actividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas actividades só tivessem início no momento em que um bem imóvel é efectivamente explorado, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação do artigo 4.º da directiva oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.º, e faria uma distinção arbitrária entre despesas de investimento efectuadas antes e durante a exploração efectiva de um bem imóvel.*”. Processo C 280/10, *Kolpania*, parágrafos 29 e 30.: “*O Tribunal de Justiça declarou igualmente que o princípio da neutralidade do IVA relativamente à carga fiscal da empresa exige que as primeiras despesas de investimento efetuadas para os fins das operações de uma empresa e a esta destinadas sejam consideradas actividades económicas, e que seria contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem início no momento em que um bem imóvel é efetivamente explorado, ou seja, no momento em que nasce o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação oneraria o operador económico com o custo do IVA no âmbito da sua atividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir e faria uma distinção arbitrária entre despesas de investimento efetuadas antes e durante a exploração efetiva de um bem imóvel (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Rompelman, n.º 23, e INZO, n.º 16).* 30 O Tribunal de Justiça concluiu que quem efetua tais atos de investimento estreitamente ligados e necessários à exploração futura de um bem imóvel deve ser considerado sujeito passivo (v. acórdão Rompelman, já referido, n.º 23).”. Processo C 263/15, *Lajvér*, parágrafo 32.: “*A este propósito, embora não seja certo que as recorrentes no processo principal tenham iniciado a exploração das obras de engenharia rural na data em que*

Terá por isso razão o Sujeito Passivo ao sustentar o seu direito a deduzir o IVA relativo ao Centro de Acolhimento ...—... .

Não integra, porém, esta questão o objeto deste processo.

(iv) - Prestações de serviços gratuitas – dedução do IVA incorrido

Segundo a AT, o IVA relativo ao concerto do cantor ... (€ 805), por ocasião das celebrações do 25 de abril, em 2014, é uma das “*parcelas de IVA dedutível que pelos motivos infra (obs.) não cumprem os requisitos de dedução*”. No Relatório de Inspeção (pp. 24 a 26), a AT apresenta num quadro uma série de valores, e por debaixo deste a frase “ - *motivo da não consideração do IVA dedutível - legenda (obs.):*”. Olhando para a “*legenda*” e as “*(obs.)*”, que se presume serem observações, encontra-se a seguinte afirmação junto à “*(obs.)*” “*iii*”, que é a respeitante ao referido concerto: “*IVA contido em aquisições de serviços culturais e artísticos disponibilizados de forma gratuita ao público em geral sem contrapartida (preço) nem liquidação de imposto, não se destinando a realização de operações tributáveis em sede de IVA, não cumprindo os requisitos estabelecidos pelo artigo 20.º n.º 1 al. a) do CIVA*”.

Assim seria se o serviço tivesse sido prestado de forma gratuita. Contudo, o Sujeito Passivo, na sequência do processo de Reclamação Graciosa, concordou com a existência de falta de liquidação, e entregou uma declaração de substituição (documento 7 da p.i.) em que regularizou o IVA relativo aos bilhetes, atribuindo a estes um preço médio de € 6,27. Tal preço foi justificado, em termos plausíveis, olhando aos espetáculos realizados, e

reivindicaram o seu direito à dedução do IVA já pago, importa recordar que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112, e, para esse fim, efetua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado sujeito passivo (v., por analogia, acórdãos de 21 de março de 2000, Gabafrisa e o., C 110/98 a C 147/98, EU:C:2000:145, n.º 47, e de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C 400/98, EU:C:2000:304, n.º 34).” Processo C 126/14, Sveda, parágrafo 20.: “Constitui jurisprudência constante que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA e efetua, para esse fim, despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Atuando como tal, essa pessoa tem, portanto, em conformidade com os artigos 167.º e seguintes desta diretiva, o direito a deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para realizar as operações projetadas que concedem o direito a dedução (v., neste sentido, acórdão Gran Via Moinești, C 257/11, EU:C:2012:759, n.º 27 e jurisprudência referida). Este direito a dedução constitui-se, em conformidade com os artigos 63.º e 167.º da diretiva IVA, no momento em que o imposto se torna exigível, ou seja, no momento da entrega dos bens (acórdão Klub C 153/11, EU:C:2012:163, n.º 36 e jurisprudência referida).”

fazendo uma média do preço dos bilhetes cobrados dividido pelo número de espectadores (documento 12 da p.i).

Assim, e sendo que após a regularização referida a prestação de serviços passou a ter uma natureza onerosa, e tendo o Sujeito Passivo liquidado (e neste caso até suportado) o IVA respetivo, estamos perante uma operação que, sem qualquer dúvida, conferirá o direito à dedução nos termos do artigo 20.º do Código do IVA.

Não integra, porém, esta questão o objeto deste processo.

O ato de indeferimento da reclamação graciosa no que respeita à liquidação adicional objeto destes autos, ou seja, a liquidação adicional de IVA n.º ... no montante de € 105.336,65 relativa ao período 201412T.

aaaa) Tal como ficou provado, a reclamação graciosa apresentada pela Requerente no que respeita à liquidação adicional de IVA n.º... no montante de € 105.336,65 relativa ao exercício de 2014, foi objeto de indeferimento expresso por parte da AT como manifestação da observância do princípio da obrigatoriedade de pronúncia ou de decisão previsto no artigo 56.º da LGT a que a AT está vinculada;

bbbb) Ora, à luz do que vem sendo exposto, a AT em termos de liquidação adicional de IVA referente ao período de tributação de 201412T relativamente ao ponto “A. PRO RATA DOS ANOS 2012 A 2013”, agiu em conformidade com a Lei no exercício dos seus poderes vinculados na consideração de que a mesma (liquidação) não enferma de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito.

cccc) É conseqüentemente de manter, *in totum*, na ordem jurídica, esse ato de indeferimento na medida em que as reclamações graciosas são atos de segundo grau que têm por objeto apreciar a legalidade dos atos de liquidação (atos de primeiro grau) e, como se viu, a análise da legalidade das decisões praticadas pela AT sobre as reclamações, é da competência dos Tribunais Arbitrais Tributários constituídos no âmbito do CAAD.

dddd) Improcederá assim e nessa parte o indeferimento da reclamação graciosa.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, acorda o coletivo dos árbitros do Tribunal Arbitral em julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, decide:

- a) Manter o ato tributário ora sob impugnação [liquidação adicional de IVA n.ºs..., emitida em 7 de janeiro de 2016 por referência ao período de tributação de 201412T], no montante de € 105.336,65 decorrente das sobreditas correções;
- b) Manter o despacho de indeferimento da reclamação graciosa na parte que deu origem à sobredita liquidação adicional de IVA n.º..., emitida em 7 de janeiro de 2016;
e
- c) Condenar a Requerente nas Custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 306.º do CPC, na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 105.336,65.

VI. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00 (três mil e sessenta euros), a suportar pela Requerente conforme condenação *supra*.

- Notifique-se.

Lisboa, 27 de outubro de 2017

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

João Taborda da Gama
(Árbitro Vogal)

Júlio Tormenta
(Árbitro Vogal)

(Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão da alínea e) do n.º1 do artigo 29.º do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por nós revistos).