

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 428/2019-T

Tema: IVA - Direito à dedução. *Pro rata*. Locação financeira. Circular.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. A. Sérgio de Matos e Dr. José Coutinho Pires (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 03-09-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., sociedade comercial anónima com sede na ..., ..., ...-... Lisboa, titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ... (adiante simplesmente designada “A...” ou “Requerente”), veio, nos termos do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), e artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a anulação da autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), respeitante ao último período de 2016, com o n.º..., entregue a 10-02-21017 e, bem assim, da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2018..., que daquela autoliquidação apresentada.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 25-06-2019.

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, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-08-2019, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 03-09-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 13-10-2019 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial com sede em território nacional, que exerce, a título principal, atividade no âmbito das "OUTRA

INTERMEDIACÃO MONETÁRIA (CAE 64190), e a título secundário, nas "ATIVIDADES DE FACTORING" (CAE 64991);

- B.** Para efeitos de IVA, a Requerente configura-se como um sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, encontrando-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do mesmo diploma;
- C.** A Requerente caracteriza-se por ser um sujeito passivo "misto", uma vez que exerce actividades que conferem direito à dedução e também realiza operações no âmbito da actividade financeira, a qual é isenta do imposto nos termos do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA;
- D.** Em 10-02-2017, a Requerente apresentou a autoliquidação de IVA respeitante ao mês de Dezembro de 2016, com a declaração periódica n.º ... (página 2 da informação em que se baseou a decisão da reclamação graciosa);
- E.** Com base no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira vertido no Ofício-Circulado n.º 30.108, o A... apurou um coeficiente de imputação específico de 6% para o ano de 2016, do qual resultou uma dedução de IVA de € 272.056,73;
- F.** Em concreto, foi deduzido o valor € 276.807,13 provisoriamente ao longo do ano de 2016 e, na declaração periódica de dezembro desse ano, decorrente do apuramento da percentagem de dedução definitiva de 6%, foi efetuada uma regularização de IVA a favor do Estado no montante de € 4.750,40, por forma a que o valor de dedução total do ano ascendesse a € 272.056,73;
- G.** Em 26-12-2018, a Requerente apresentou reclamação graciosa da autoliquidação de IVA do período de Dezembro de 2016, na medida em que, por força da aplicação dos critérios estabelecidos no Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30 de janeiro de 2009, não considerou no cálculo da percentagem de dedução definitiva prevista no artigo 23.º do CIVA, o valor das amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira (leasing e ALD);
- H.** Se a Requerente tivesse efectuado a dedução do IVA dos recursos comuns de 2016 com base no *pro rata* calculado nos termos do artigo 23.º, n.º 4, do CIVA,

seria apurada a percentagem de 15% e IVA suscetível de dedução ascenderia a € 680.141,82;

- I. Caso na autoliquidação em causa a Requerente tivesse procedido à inclusão das amortizações financeiras do leasing no cálculo do critério de dedução referido apuraria uma percentagem de 15%, ao invés de 6%, o se traduziria tinha no direito à dedução do IVA no valor de € 680.141,82, superior em € 408.085,09 à dedução efectuada;
- J. A reclamação graciosa referida foi indeferida por despacho de 19-03-2019, com os fundamentos de uma informação que consta do documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais o seguinte:

V.1 Quesito Único: Erro na autoliquidação por desconsideração do montante das amortizações financeiras do leasing - capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira, no apuramento do oro rata definitivo de dedução: € 408.085,09

V.1.1. Factos e Enquadramento Jurídico-Tributário

14. A questão em análise nos presentes autos consubstancia-se num alegado erro de autoliquidação de IVA efetuada pela Reclamante, relativa ao período de dezembro de 2016.

15. No âmbito da sua atividade, a Reclamante realiza determinadas operações que se enquadram nas operações financeiras que se encontram abrangidas pelo n.º 27 do artigo 9º do CIVA, nomeadamente, financiamento/concessão de crédito.

16 As operações referidas no ponto anterior configuram isenções simples ou incompletas, não conferindo direito à dedução

17. Por outro lado, pratica simultaneamente, outro tipo de operações financeiras, como a celebração de contratos de locação financeira mobiliária que conferem direito à dedução (artigo 20º, n.º 1 alínea a) do CIVA).

18. Nestes termos, tendo em consideração a natureza das atividades praticadas, a Reclamante qualifica-se como sujeito passivo "misto", " (...) realiza, simultaneamente, operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito:" (cf. ponto 2º da petição de Reclamação Graciosa).

19. Para efeitos de exercício do direito à dedução, nas situações em que adquire bens de utilização mista e tendo em conta que realiza operações de locação financeira (Leasing e ALD) "(...) adoptou o procedimento previsto no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009.º (cf. ponto 3º da petição de Reclamação Graciosa).

20. Assim, nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem direito à dedução, a ora Reclamante não deduziu qualquer montante de IVA.

21. Relativamente à aquisição dos bens e serviços de utilização mista (comuns ou residuais), recorreu ao método de coeficiente de imputação específico, obedecendo à fórmula prevista no Ofício-Circulado n.º 30.108, da área da Gestão Tributária do IVA que, no que concerne às operações de leasing determina que, apenas deve ser considerado, no cálculo da percentagem de dedução, o montante anual correspondente aos juros e outros encargos, excluindo-se a componente de amortização de capital contida nas rendas da locação financeira. Nessa medida, apurou uma percentagem de dedução definitiva de 6% (cf. pontos 5.º a 6.º da petição de Reclamação Graciosa)

22 A aplicação da referida percentagem aos bens e serviços de utilização mista, determinou um valor a deduzir de € 272.056,73 (cf. ponto 5.º da petição de Reclamação Graciosa).

23. O sujeito passivo entregou ao longo do exercício de 2016, mensalmente, as declarações periódicas de IVA para os vários períodos, determinando o montante de IVA a deduzir provisoriamente, tendo procedido ao respetivo ajustamento / regularização do IVA deduzido, na declaração do último período do ano em causa, ou seja, dezembro de 2016 (16/12), através do cálculo e

aplicação do coeficiente de imputação específico definitivo determinado de acordo com o previsto no ponto 9. do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA (cf. ponto 3.º, 20.º a 22.º da petição de Reclamação Graciosa).

24. Sucede que, no entendimento da Reclamação Graciosa, a solução preconizada pela Administração Fiscal no mencionado Ofício-Circulado n.º 30.108, é ilegal, uma vez que, não só impõe a aplicação do método da afetação real quando não se encontram preenchidos os pressupostos legalmente previstos para tal "imposição autoritária" (cf. ponto 8.º, 12.º, 35.º a 36.º da petição de Reclamação Graciosa), como, sem apresentar qualquer fundamento legal, a AT expurga do cálculo da referida percentagem o valor das amortizações financeiras, violando o disposto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, (cf. ponto 47.º e 52.º da petição de Reclamação Graciosa).

25. Acrescentando que, essa é a posição defendida pelo CAAD, contida na decisão arbitral n.º 312/2018-T (cf. pontos 42.º e seguintes da petição de Reclamação Graciosa).

26. Se assim fosse, segundo a perspetiva da Reclamante a percentagem de dedução seria de 15% (contra os 6% referidos), o que determinaria um valor a deduzir de € 680.141,82, constatando a Reclamante uma alegada diferença, em seu prejuízo, de € 408.085,09. (cf. ponto 9.º e 10.º da petição de Reclamação Graciosa).

Todavia,

27. Não se conformando, por entender que é ilegal a aplicação da restrição imposta pela AT, veio a Reclamante interpor a presente Reclamação Graciosa, pugnando pela anulação parcial da autoliquidação de IVA efetuada pelo sujeito passivo, relativamente ao período de dezembro de 2016, decorrente da existência, na sua perspetiva, de erro na determinação da percentagem de dedução do prorata.

E em consequência, pugna pela:

a) Anulação parcial da autoliquidação de IVA, que resultou da aplicação da percentagem de dedução de 6.% do IVA relativo aos "custos" comuns e residuais, percentagem essa que foi determinada de acordo com as instruções (aleadamente ilegais) constantes do Ofício-Circulado n.º 30.108, quando a percentagem de dedução (no entender da Reclamante) deveria corresponder a 15.%, por aplicação dos n.ºs 1 a 4 do artigo 23.º do CIVA e artigo 174.º da Diretiva IVA e, conseqüentemente, defende ser devida a restituição à Reclamante do valor do IVA (aleadamente) pago em excesso, no montante de € 408.085,09.

V.1.2. Síntese das Alegações da Reclamante

28. Começa por referir a Reclamante que "(...) assume a natureza de sujeito passivo misto, uma vez que realiza, simultaneamente, operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito.º e acrescenta de seguida " Para efeitos de dedução do IVA dos bens de utilização mista, e porque no âmbito da sua atividade (...) realiza operações de locação financeira (Leasing e ALD), (...) adotou o procedimento previsto no Ofício -Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009," (cf. ponto 2.º e 3.º da petição de Reclamação Graciosa)

29. Tratando-se o IVA de um imposto harmonizado pelo ordenamento jurídico nacional, a Reclamante enquadra as operações de Leasing, no artigo 16.º do CIVA, mais precisamente na alínea h) do n.º do artigo 16.º, que define o valor das operações como o montante da contraprestação a receber em relação às mesmas (cf. pontos 50.º e 52.º da petição de Reclamação Graciosa).

30. Na sua perspetiva no caso da locação financeira, a contraprestação consubstancia-se na renda, assumindo esta uma natureza unitária, face à inutilidade de se cindir as suas diversas componentes para efeitos de determinação do valor tributável sobre o qual recai a incidência de IVA, devendo esse valor corresponder à renda (componente de capital e componente de juro) recebida ou a receber do locatário, nos termos dispostos na alínea h)

do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA (cf. ponto 52º da petição de Reclamação Graciosa).

31. Todavia, no que concerne à aplicação do regime de dedução parcial, a Reclamante alega que a posição por si preconizada é concordante com as normas comunitárias, mas " (...) também é certo que essa opção não foi transposta para o ordenamento jurídico nacional." (cf. ponto 37.º da petição de Reclamação Graciosa).

32. No entanto, importa referir que o método da percentagem de dedução - prorata - respeitante ao IVA dos bens e serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, como operações sem direito à dedução, ou seja, com utilização mista, se encontra formulado nos artigos 173.º a 175.º da "Diretiva IVA", e tem carácter imperativo para efeitos de determinação do IVA proporcionalmente dedutível, traduzindo-se no cálculo que resulta de uma fração que inclui os seguintes montantes:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução; e
- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.

33. De seguida, o sujeito passivo defende o afastamento da aplicabilidade do único método estabelecido no normativo nacional como alternativo ao prorata, e que encontra acolhimento expresso no artigo 23.º do CIVA: o da dedução parcial do IVA com base na afetação real dos bens ou serviços adquiridos. (Cf. ponto 34.º da petição de Reclamação Graciosa)

34. E fá-lo por inobservância (segundo a Reclamante) dos respetivos pressupostos de aplicação, definidos nos termos dos n.ºs 2 e 3 da mesma norma, uma vez que a Reclamante não optou pelo método da afetação real.

35. Pelo que, conclui "(...) Estando-se perante um "coeficiente de imputação específico" que não tem enquadramento no método definido no artigo 23.º, n.º 1, alínea b) nem no artigo 23.º n.º 2, trata-se de critério que não está previsto

no Código do IVA, e, que, como tal, é ilegal." (cf. ponto 41.º da petição de Reclamação Graciosa).

36. E, deste modo, não podendo a Reclamante concordar com o método de cálculo da percentagem de dedução defendida pela AT, por este não ter suporte legal, vem, nos termos e com fundamentos seguintes, reclamar da autoliquidação do IVA, calculado com base no referido método (cf. ponto 13.º da petição de Reclamação Graciosa).

37. Conclui, assim, que o método de dedução imposto pela AT, constante do Ofício-Circulado n.º 30.108, e que determinaram a desconsideração de uma componente do montante de uma operação (no caso, a exclusão do capital/amortização financeira enquanto parte integrante das rendas), constitui uma ilegalidade e uma objeção à letra e espírito do mecanismo de dedução previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, configurando uma violação tanto da legislação nacional (Cf. pontos 13.º e 22.º da petição de Reclamação Graciosa).

38. Por fim, e no sentido de sustentar a sua posição, vem invocar decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 312/2018-T, 309/2017-T e 311/2017-T do CAAD, referindo que nas mesmas estão em causa situações de facto em tudo semelhante à presente, tendo a referida instância decidido, relativamente à legalidade do coeficiente de imputação específico não tendo sido possível adoptar o método de afetação real, deveria o A... ter utilizado como método de cálculo de imposto dedutível o prorata, apurado nos termos do n.º4 do artigo 23.º do CIVA

V.1.3. Apreciação

V.1.3.1- Questão prévia: Tempestividade e adequação como meio processual do Pedido de Reclamação Graciosa

39. No que se refere à suscetibilidade e tempestividade do recurso ao procedimento de Reclamação Graciosa, a Reclamante pronuncia-se sobre o

erro na autoliquidação de IVA do ano de 2016, nomeadamente na ilegalidade (na sua opinião) do critério utilizado no apuramento da percentagem de dedução de imposto e entende que o meio procedimental indicado é a Reclamação Graciosa.

40. A Reclamação Graciosa constitui uma garantia dos administrados / contribuintes, consubstanciando-se num meio administrativo de correção de atos de liquidação de tributos, visando a anulação total ou parcial de um ato que já produziu efeitos na ordem jurídica, de acordo com o previsto no artigo 68.º do CPPT.

41. Ora, na situação em análise, o que se constata é que o sujeito passivo pretende alterar os critérios que teve presentes aquando da seleção das verbas a incluir no denominador e numerador da fração que compõe o pró rata, considerando na mesma, o valor das amortizações financeiras correspondentes aos contratos de locação financeira, o que por erro seu não foi considerado.

42. Ainda que assim não se entendesse, na medida em que a Reclamante, ao preencher a declaração periódica observou o entendimento constante do Ofício- circulado n.º 30082/2009, de 30 de janeiro, a verdade é que, não se pode falar em erro imputável à AT, porquanto o mesmo se mostra de acordo com os normativos internos ou comunitários em matéria de IVA, não padecendo de quaisquer vícios, conforme melhor se explicitará no ponto seguinte.

V.1.3.2- Erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira, no apuramento do pro rata definitivo de dedução: €408.085.09.

43. Importa referir, que o erro invocado pelo Reclamante não é imputável aos serviços, desde logo porque não se configura, nesta situação, a existência de um erro. De recordar que o que vem alegado a ponto 51º e 52.º da petição, é que "... no caso (...) das operações de locação financeira, sendo o respetivo valor tributável, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, alínea h) do CIVA, o montante

da renda (componente de capital e componente de juro) foi integralmente incluída no cálculo do prorata," e acrescenta de seguida "(...) não há fundamento legal para que a componente do capital dessa renda não seja incluída no cálculo do prorata.^o

44. Desta forma, o alegado erro invocado pelo Reclamante nunca poderia ser imputável à AT, porque a dedução ou não de imposto e respetivos métodos e critérios estão na disponibilidade dos sujeitos passivos, dependendo, aliás, de escolhas discricionárias e conhecimentos inerentes à gestão da atividade tributada que só estão ao alcance do próprio sujeito passivo, designadamente a separação por setores de atividade onde são aplicados os bens e os serviços adquiridos.

45. Não obstante o anteriormente referido, continuaremos a análise da pretensão controvertida na Reclamação Graciosa em apreço, assim sendo, o Requerimento consubstancia-se na anulação parcial da autoliquidação de IVA, subjacente à declaração periódica n.º..., entregue a 10 de fevereiro de 2017, referente ao período de dezembro de 2016 (1612), decorrente da alegada entrega em excesso da importância de € 408.085,09, considerando, a Reclamante, tratar-se de um erro na autoliquidação consubstanciado num erro relativo ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto referente a recursos de utilização mista.

46. Analisado o requerimento apresentado pela Reclamante, bem como os fundamentos invocados, verifica-se que a questão aqui em análise prende-se com a consideração do valor referente ao às amortizações financeiras do leasing no âmbito dos contratos de locação financeira para determinação do pró rata do respetivo período de tributação

47. No caso concreto, estamos perante operações de locação financeira mobiliária, e pretende aferir-se a legalidade, face às normas de direito comunitário ou de direito interno, da exclusão do cálculo da percentagem de dedução, da parte do valor da renda da locação que corresponde à

amortização financeira, apenas considerando o montante de juros e outros encargos faturados.

48. Antes de procedermos à apreciação do mérito da presente Reclamação Graciosa, importa aludir ao facto da Reclamante se enquadrar, em sede de IVA, no regime normal, com periodicidade mensal, assumindo a natureza de sujeito passivo "misto".

49. Isto porque, realiza operações financeiras que não conferem o direito à dedução de IVA, por se encontrarem isentas ao abrigo do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA e operações com liquidação de IVA, como acontece, por exemplo, com as rendas de leasing e ALD, que conferem direito à dedução do IVA suportado.

50. A Reclamante realiza ainda outras operações financeiras ou acessórias que conferem, igualmente, o direito à dedução de IVA, em conformidade com o disposto no artigo 20.º do CIVA.

51. No conjunto das operações que conferem direito à dedução de IVA, integram-se os contratos de locação, nos quais a Reclamante assume a posição de locadora e, nessa qualidade, adquire os bens (ou o financiamento para a sua aquisição) que são objeto desses contratos, acrescidos de IVA, sendo os mesmos entregues aos respetivos locatários para seu uso e fruição.

52. Em contrapartida, a Reclamante fatura rendas aos locatários, às quais acresce o IVA.

53. No que se refere às aquisições de bens e serviços de utilização mista, em razão de terem sido indistintamente afetas às diversas operações desenvolvidas pela Reclamante, para efeitos do exercício do direito à dedução, entende dever aplicar-se o método geral e supletivo da percentagem de dedução - também designado por pró rata - nos termos estatuídos na alínea b) do n.º 1 e do n.º 4, ambos do artigo 23.º do CIVA.

54. No exercício de 2016, efetuou operações com a aquisição de recursos utilizados nas operações sujeitas, com e sem direito à dedução (utilização mista), conforme referido pela Reclamante no ponto 9.º e 48.º da petição de Reclamação Graciosa.

55. *Sucedede que, por erro, a Reclamante, não considerou quer no numerador, quer no denominador da fórmula de cálculo do pró rata o valor do capital das rendas de locação financeira, apurando uma percentagem de dedução definitiva de 6 %, a que correspondeu uma dedução de € 272.056,73.*

56. *De facto, a inclusão da componente de amortização de capital conduziria ao apuramento de uma percentagem de dedução de 15%, contra os 6% refletidos na declaração periódica de IVA relativa ao período de dezembro de 2016. O que significa que teria direito a deduzir o montante de € 680.141,82.*

57. *Efetuada o necessário enquadramento factual, procede-se à análise, propriamente dita, dos argumentos aduzidos pela Reclamante, com vista à apreciação do mérito da Reclamação Graciosa:*

58. *Face à questão em análise nos presentes autos, importa que ressaltar que não se considera existir qualquer erro no preenchimento da declaração, consubstanciado em erro no apuramento do pró rata de dedução.*

59. *Com efeito, o apuramento da percentagem de dedução efetuado pelo sujeito passivo está em perfeita concordância com as normas de direito comunitário e interno, pelo que, não se afigura assistir razão à Reclamante quanto à pretensão formulada no seu requerimento inicial.*

60. *Trata-se de uma matéria relativamente à qual a AT já se pronunciou através do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdiretor-Geral - Área de Gestão Tributária do IVA.*

61. *Esta instrução administrativa veio contemplar a doutrina defendida pela então DGCI (actual AT) que visou "(...) divulgar a correia interpretação a dar ao artigo 23º do Código do IVA no que respeita à sua aplicação pelas instituições de crédito que exercem, entre outras, a atividade de Leasing ou de ALD".*

62. *Da leitura do Ofício n.º ..., conclui-se que o apuramento da percentagem de dedução definitiva antes referida (6%) foi efetuado, pela Reclamante, em perfeita concordância com os termos aí previstos, que se transcrevem:*

"7. Face à atual/ redação do artigo 23.º, a afetação real é o método que, tendo por base critérios objetivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista."

"8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do prorata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23º do CIVA é suscetível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a "distorções significativas na tributação", os sujeitos passivos que no âmbito de atividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23º do CIVA, a afetação real com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das atividades.º."

"9. Na aplicação do método da afetação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objetivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de Leasing ou de ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23º do CIVA. " (sublinhado nosso).

63. Isto é, a percentagem de dedução inicialmente apurada não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, mas antes assenta na aplicação do método de afetação real, através da utilização de um critério de imputação objetivo, tendo em conta os valores envolvidos nas operações desenvolvidas no âmbito das atividades de Leasing ou de ALD.

64. A título prévio importa efetuar o enquadramento jurídico-tributário do contrato aqui em análise, que está subjacente à prestação de serviços de leasing: contrato de locação financeira.

65. *A base jurídica de qualquer modalidade de contrato de locação encontra-se plasmada, em termos gerais, nos artigos 1022º a 1114º do Código Civil. Não obstante, e porque se trata de um tipo particular de locação, importa atender ao previsto no regime jurídico especialmente criado para este tipo de contratos, e que vem consagrado no Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho, com as subsequentes alterações*

66. *De acordo com o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho, a locação financeira é o "(...) contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder a outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados".*

67. *Nesse sentido, António Menezes Cordeiro afirma que, a "locação financeira é o contrato pelo qual uma entidade - o locador financeiro - concede a outra - o locatário financeiro - o gozo temporário de uma coisa corpórea, adquirida, para o efeito, pelo próprio locador, a um terceiro, por indicação do locatário1.º*

68. *Trata-se, portanto, de um contrato comumente utilizado como forma de proporcionar crédito bancário, pelo qual, a instituição financeira, perante solicitação do interessado, adquire o bem em causa e cede-o a este em locação, ficando o mesmo, obrigado a pagar uma "(...) retribuição que traduza a amortização do bem e os juros: no final, o locatário poderá adquirir o bem pelo valor residual ou celebrar novo contrato: poderá, ainda, nada fazer2".*

69. *Daqui decorre que, o objeto deste tipo de contrato não é a transferência da propriedade, mas sim a cedência, pela locadora do uso do bem, isto é, a locadora obriga-se a prestar um serviço, traduzido na disponibilidade do bem em causa, recebendo em contrapartida, uma prestação, sem prejuízo, de nele se poder prever a opção de compra, no final do contrato, a favor do locatário, por um valor residual fixado por acordo das partes.*

70. *Atenta esta qualificação jurídica, e transpondo-a para a perspetiva tributária, conclui-se que a locação financeira constitui uma prestação de serviços sujeita a imposto, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, e é efetuada pelo sujeito passivo no âmbito duma atividade económica.*

71. *Efetivamente, no caso das operações de locação, dúvidas não restam de que a respetiva contrapartida se concretiza nas rendas auferidas pela entidade que assume a posição contratual de locadora.*

72. *No entanto, não podemos abstrair-nos do facto dessas operações de locação (leasing e ALD) consubstanciarem uma modalidade de crédito (entre outras), pelo que a atividade da entidade locadora é, em substância, a concessão de financiamento, cuja contrapartida remuneratória é constituída, essencialmente, perjuros e outros encargos incluídos nas rendas.*

73. *Refere a Reclamante, invocando que o disposto no artigo 16.º do CIVA, em especial, a alínea h) do n.º 2, que a contraprestação decorrente deste tipo de contratos, a renda, inclui a componente de capital e a componente de juro. (cf. ponto 51.º e 52.º da petição de Reclamação Graciosa).*

74. *Razão pela qual as rendas decorrentes de contratos de locação financeira (desde que não seja aplicável uma isenção) são, de facto, integralmente sujeitas a IVA.*

75. *A esse propósito, deve ter-se presente que, um dos objetivos do legislador nesta matéria, foi assegurar o cumprimento do princípio da neutralidade fiscal, na vertente de princípio da igualdade que, no caso concreto, se consubstancia no facto de ser assegurado um tratamento fiscal equivalente, no sentido de igual onerosidade, em relação aquele que adquire um bem através de um contrato de locação financeira, face a outra pessoa que o adquire diretamente.*

76. *Ora, o facto do valor integral da renda, pago pelo locatário ao locador, constituir o valor tributável sobre o qual incidirá IVA tal não significa que a parte integrante da renda, correspondente à amortização financeira ou do capital tenha de ser incluída no cômputo do apuramento da percentagem de*

dedução, conjuntamente com a parte correspondente aos juros e outros encargos.

77. Desde logo porque, a renda constitui o pagamento do serviço de concessão de financiamento ao locador, sendo composta por duas partes: capital ou amortização financeira, que mais não é que o reembolso da quantia "emprestada" e juros, acrescidos de eventuais encargos, que constituem a remuneração do locador.

78. Note-se que, na perspetiva da operação de locação enquanto operação de concessão de financiamento, o valor de aquisição do bem objeto de contrato de locação corresponde ao capital financiado que constitui a componente de amortização financeira na renda liquidada pelo locador ao locatário.

79. Sendo que, no momento da aquisição desse mesmo input, o sujeito passivo (locador) exerceu o direito à dedução integral do montante do IVA liquidado pelo fornecedor do bem objeto do contrato de locação, por via do método da imputação direta.

80. Razão pela qual, não pode deixar de ser excluída do cálculo da percentagem de dedução, sendo-lhe aplicável o método de afetação real com recurso a um critério de imputação objetivo, a parte da amortização financeira incluída na renda, uma vez que esta mais não é do que a restituição do capital financiado/investido para a aquisição do bem.

81. Logo, à luz do princípio da neutralidade em que assenta o sistema deste imposto, fácil se torna perceber que a incidência do IVA sobre a totalidade da renda é a única forma de garantir que o Estado recupera o valor do imposto que foi já deduzido pelo sujeito passivo.

82. Por outro lado, a inclusão no rácio entre operações com e sem direito à dedução da componente relativa à restituição do capital (amortização financeira), enquanto parte integrante da renda, provoca um aumento injustificado na percentagem de dedução definitiva, atendendo a que será significativa e positivamente influenciada, por via de uma mera restituição de

um financiamento, cujo bem subjacente foi já objeto de liquidação e dedução de IVA no momento da aquisição.

83 Este facto gerará deduções acrescidas para o sujeito passivo, relativamente à generalidade dos inputs de utilização mista, por via da utilização de um coeficiente, que nessa medida, se apresenta como exagerado, face à realidade das operações tributáveis.

84. A atividade principal da locadora não consiste na compra e venda de bens, mas tão só na concessão de créditos a terceiros para aquisição desses bens, ainda que se substitua aos destinatários dos bens na aquisição, reservando para si o direito de propriedade. E dessa atividade obtém, fundamentalmente, juros.

85. Deste modo, torna-se compreensível que no cálculo do mencionado coeficiente de imputação específico, aplicável ao caso objeto de análise, e em harmonia com o entendimento da AT, deve considerar-se, apenas, o montante que excede o valor dos custos utilizados nas operações tributadas, uma vez que, através do método de imputação direta o IVA da parte relativa ao capital é integralmente deduzido.

86. E é apenas aquele valor diferencial (que, genericamente, corresponde a juros) que se encontra conexo com os custos de aquisição de recursos utilizados indistintamente em operações com e sem direito à dedução.

87. Se assim não fosse, permitia-se um aumento artificial da percentagem de dedução do IVA incorrido com a generalidade dos bens ou serviços com utilização mista adquiridos pelo sujeito passivo.

88. Do entendimento propugnado pela AT, não decorre, assim, qualquer restrição do direito legítimo à dedução, como alega a Reclamante. Antes pelo contrário, pugna pela inadmissibilidade do exercício do direito à dedução ilegítimo, na medida em que, a eventual execução do procedimento defendido pela Reclamante colocaria em causa a neutralidade fiscal inerente à mecânica do IVA.

89. Acresce, ainda, que o método do pró rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, que a Reclamante pretende ver aplicado, não tem mérito para medir o grau de utilização que as duas categorias de operações, com e sem direito à dedução, fazem dos bens e serviços que lhe são indistintamente alceados (utilização mista) e, conseqüentemente, não pode ser utilizado para determinar a parcela dedutível, cuja liquidação foi efetuada a montante por outros operadores económicos que se situam na fase imediatamente anterior do circuito económico.

90. São dois os métodos de dedução previstos no CIVA (artigo 23º).

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

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

93. Neste caso, a percentagem de dedução a aplicar é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior (pró rata provisório), sendo corrigida na declaração do último período do ano a que respeita, de acordo com os valores definitivos de volume

de negócios referente ao ano a que reportam, determinando a correspondente regularização por aplicação do pró rata definitivo.

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

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

96. É precisamente no âmbito dos poderes conferidos à Administração Tributária pela alínea b) do n.º 3 do artigo 23º CIVA, que tem por base a faculdade que vinha conferida na linha c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta diretiva, que se enquadra o Ofício - Circulado n.º 30.108, aqui em discussão, prevendo uma solução que permite afastar a possibilidade de ocorrência de distorções significativas, quando estamos perante sujeitos passivos que realizem operações de locação financeira e ALD.

97. Assim, no seu ponto 9. prescreve que "Na aplicação do método da afetação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objetivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de Leasing ou de ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23º do CIVA" (sublinhado nosso).

98. Ou seja, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) veio estabelecer a adoção de critérios mais adequados que permitam aferir com maior

objetividade o grau de afetação de bens e serviços de utilização mista, nos casos como o presente.

99. Importa ressaltar que a adoção do critério referido, é demonstrativa que a AT admite a existência de algum grau de afetação dos recursos integrantes do conceito de despesas gerais incorridas pelos bancos no âmbito da celebração deste tipo de contratos. Muito embora seja um facto notório que, por norma, as operações desta natureza exigem uma utilização de recursos técnicos e administrativos bastante menos relevante que aqueles que se encontram afetos às atividades principais desenvolvidas pelas instituições bancárias como a Reclamante.

100. Por outro lado, tal não significa que os sujeitos passivos sejam obrigados a seguir o entendimento preconizado no Ofício circulado, aplicando o critério nele definido. Com efeito, como decorre do mesmo, a AT aceita que as instituições financeiras recorram a outros critérios de afetação real, desde que, os mesmos se mostrem idóneos ao fim pretendido.

101. Posto isto, a questão que se coloca é saber se o procedimento adotado pela Administração Tributária, está conforme com as normas internas e comunitárias, em especial, o artigo 16.º e 23.º CIVA, já referidos, e bem assim, os artigos 174.º e 175.º da Diretiva IVA.

102. Esta instrução administrativa veio contemplar a doutrina defendida pela então DGCI (atual AT) que visou "(...) divulgar a correta interpretação a dar ao artigo 23º do Código do IVA no que respeita a sua aplicação pelas instituições de crédito que exercem, entre outras, a atividade de Leasing ou de ALD (...)", procurando afastar algumas dificuldades interpretativas suscitadas pela redação do artigo 23º do CIVA, harmonizando-o com a doutrina e jurisprudência comunitárias.

103. Não obstante, grande parte da doutrina preconizada, já vinha sendo aplicada pela Administração Tributária antes mesmo da sua publicação.

104. A questão principal que se dirime, nesta sede, foi já objeto de apreciação por parte do TJUE, sendo que, o entendimento nele preconizado confirma a posição que tem vindo a ser assumida pela AT relativamente a esta matéria.

105. "Neste contexto, o TJUE entendeu que o direito interno (concretamente o art. 23º, nºs 2 e 3, do CIVA, na redação vigente) legitimava a atuação da AT, no sentido de derrogar a regra de cálculo do pró rata prevista na Sexta Diretiva.

106. "O entendimento do TJUE foi no sentido de que o acervo normativo em causa, considerando os princípios que enformam o IVA (designadamente os da neutralidade e da proporcionalidade) e considerando que o cálculo de um quociente de dedução deverá ser o mais possível aproximado da realidade (apesar de alguma margem de erro que o caracteriza, por definição), não se opõe a que os EM apliquem um método ou um critério diferente do volume de negócios, se este método for o mais preciso.

107. No caso em concreto, o TJUE entendeu que o método que a AT portuguesa definiu é, em princípio, mais preciso do que o previsto na Sexta Diretiva, dado que considerou apenas a parte das rendas pagas que servem para compensar a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador".

108. Sendo que este entendimento veio, necessariamente, a ter acolhimento pelos nossos tribunais superiores, nomeadamente, no âmbito dos processos onde havia sido solicitado o reenvio prejudicial para o referido tribunal.⁶

109. Na verdade, a componente de capital contida nas rendas não deve onerar o cálculo da percentagem de dedução, uma vez que, não constitui rendimento da atividade do sujeito passivo, ao invés do que sucede com as demais variáveis que integram a fórmula, sendo que, a sua consideração, provocaria distorções significativas na tributação, também desvirtuaria o próprio método do pró rata e todos a sistema de dedução do IVA, ao reconhecer como dedutíveis, custos que não contribuíram, para a realização de operações tributadas. Só assim é alcançada a neutralidade do imposto. Não são todas as operações tributadas

e/ou não tributadas que devem ser integradas na fórmula, mas apenas aquelas que: realizadas no âmbito de uma atividade económica realizada pelo sujeito passivo, tenham utilizado custos comuns para gerar valor acrescentado (no caso da locação financeira, advém da cedência do uso do bem objeto do contrato, através da qual o locador obtém rendimentos, sob a forma de juros).

110. Ora, resulta claro à evidência, que consubstanciando a componente das rendas correspondente à amortização financeira, um mero reembolso de capital, que nesse sentido, não gera qualquer valor acrescentado, só a título muito diminuto é que os custos comuns suportados pelo locador numa operação de locação financeira, poderão, eventualmente, contribuir para a sua realização. Se não contribuíram para a amortização financeira, não lhe podem ser imputáveis.

111. Face a tudo o que ficou dito, não subsistem dúvidas que o procedimento adotado pela Administração Fiscal está de acordo com as normas internas e comunitárias e nenhuma ilegalidade se lhe pode assacar.

112. De facto, o artigo 174º da Diretiva IVA (que corresponde ao nº 5 do artigo 17º da Sexta Diretiva) consente aos Estados-Membros opções em relação ao apuramento do IVA dos "inputs promíscuos", autorizando ou impondo que utilizem determinados métodos específicos de dedução do IVA quando as circunstâncias o justifiquem.

113. Em consonância com essa permissão está o disposto no n.º 2 e na alínea b) do n.º 3, ambos do artigo 23.º do CIVA.

114. Estas regras que regem o direito à dedução constam das diretivas que disciplinam o sistema comum de IVA, estando, também em consonância com as normas constantes do CIVA.

115. Face ao exposto, fica inequivocamente demonstrado que o método adotado pela inspeção tributária é o único que se mostra adequado para efeitos de exercício do direito à dedução, permitindo, com as especificidades constantes do Ofício - Circulado n.º 30.108 afastar as distorções na tributação,

que de outra forma seriam manifestas, conforme amplamente se demonstrou e se encontra referido na norma em causa.

116. Sendo este facto por si só justificativo para a imposição da obrigatoriedade da sua utilização, já que dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º não resulta que este poder conferido à AT esteja dependente da verificação cumulativa das duas alíneas do último número indicado, ou seja, além das distorções na tributação, a prática, pelo sujeito passivo, de atividades económicas distintas.

117. Acresce que, em reforço do que se vem dito, importa atentar ainda na forma de contabilização das duas componentes que integram a renda paga. Por um lado, o locador deverá refletir o valor do bem, como um crédito, que é reembolsado através das amortizações financeiras deve ser registada como um crédito, e a restante parte (os juros e demais encargos), devem ser relevados como proveitos. Logo resulta daqui, que a amortização financeira visa tão só a redução de um crédito, enquanto os juros, irão influenciar o resultado do exercício.

118. Razão pela qual, no caso das Instituições de Crédito e de outras instituições financeiras, o conceito de volume de negócios, estatuído na alínea a) do n.º 3 do artigo 5º do Regulamento (CE) n.º 139/2004, do Conselho de 20 de janeiro, não contempla a parte correspondente à amortização financeira.

119. Pese embora, a alínea h) do n.º 2 do artigo 16º do CIVA, refira que, nas operações de locação financeira, o valor tributável corresponde à renda recebida no seu todo, a verdade é que a parcela correspondente à amortização financeira, não assume a natureza de proveito, e como tal, não integra o conceito de volume de negócios nas instituições de crédito, e daí que não possa influenciar o cálculo da percentagem de dedução.

120. A posição da AT encontra perfeito acolhimento quer nos princípios constitucionais, quer no espírito e princípios disciplinadores do mecanismo do exercício do direito à dedução, constante quer da jurisdição comunitária, quer

do quadro normativo nacional, que não é mais do que uma transposição das normas jurídicas comunitárias.

121. A este respeito, cumpre esclarecer que as orientações plasmadas no ponto 9. do Ofício-Circularado 30.108, mais não fazem do que contribuir para a praticabilidade dos desígnios constitucionais plasmados nos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa, sendo um fator decisivo para garantir e tutelar a confiança dos contribuintes.

122. De facto, as orientações administrativas constantes de circulares ou ofício-circularados são relevantes para a adequada prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses dos contribuintes - artigo 266.º da CRP e artigo 55.º da LGT.

123. A importância das referidas orientações resulta, desde logo, do facto da "atividade tributária [ser] hoje uma atividade massiva, que envolve o tratamento de milhares de casos, geralmente traduzidos em declarações fiscais dos contribuintes e nesse contexto é elemento importante da segurança jurídica o conhecimento prévio da organização implementada para tratar desses casos, dos critérios e dos procedimentos que adota, dado que, designadamente, permite aos particulares perante um problema ou uma dúvida saber, caso exista regulamento interno sobre essa matéria, como, em princípio, vai ser resolvido esse caso pelos funcionários a quem cabe aplicar a lei".

124. Acrescentando Casalta Nabais, que, no recorte dogmático do princípio da legalidade fiscal, entende "chamar aqui à colação, enquanto limite à determinabilidade requerida pelo princípio da tipicidade fiscal, (...) o princípio da praticabilidade, o qual implica que o legislador não vá tão longe na determinação das soluções legais quanto seria de exigir, permitindo à administração uma dada margem de livre decisão, sob pena de nos depararmos com soluções impraticáveis no sentido de economicamente insuportáveis (...). Dal que, em face à realidade das situações cujo grau de diferenciação e individualização não é possível de acompanhar por razões de ordem prática, nomeadamente pelos custos insuportáveis ou inadequados que implicam, se

apele à edição de normas de simplificação, seja em sede legislativa, seja em sede administrativa, através das quais se proceda à tipificação (ou tipi(c)ização), globalização ou standardização, assumindo como regra o que é típico, normal, provável (...)", sendo que, para o Autor, «o princípio da praticabilidade ainda pode contribuir para uma atenuação das exigências da determinabilidade do princípio da legalidade fiscal (...), constituindo-se em suporte para o legislador utilizar conceitos indeterminados (...) ou conceder mesmo faculdades discricionárias, o que de resto se verifica em toda a parte e que, entre nós, tem diversas manifestações (...)".

125. A posição da AT, em momento algum, põe em causa, quer as normas internas, quer comunitárias relativas ao direito à dedução, conforme já ficou amplamente elucidado, jamais procurando alterar ou violar as regras jurídicas que lhe deram origem.

126. A aplicação da lei teria de resultar, necessariamente, na aplicação dos princípios orientadores constantes do Ofício-Circulado n.º 30.108.

127. Acresce que, o facto de, no mesmo Ofício-Circulado se explicar o método a utilizar, além de contribuir para promover a segurança jurídica, permite ainda, a realização efetiva das finalidades do direito à dedução, sendo a única que se mostra compatível com o princípio basilar nesta matéria, e em todo o sistema do IVA: o princípio da neutralidade e da justiça fiscal em relação a todos os sujeitos passivos.

128. Face ao que se deixou dito, e sem se colocar em causa o mérito das decisões proferidas no âmbito dos processos n.º 312/2018-T, 309/2017-T e 311/2017-T do CAAD, não podemos concordar com as mesmas, acompanhando na integra o entendimento do TJUE, constante do Acórdão de 10.07.2014, processo n.º C-183/13, acolhido posteriormente, pelo STA, nomeadamente, no Acórdão de 29.10.2014, proferido no processo n.º 0175/13.

129. Importa realçar que a decisão do TJUE tem valor de caso julgado, sendo vinculativa, não apenas para o tribunal que solicitou a sua pronúncia a título prejudicial, como para os restantes tribunais e instâncias equiparadas que

julgam a causa em sede de recurso, vinculando ainda, por uma questão de uniformidade, todas as jurisdições nacionais dos Estados-Membros.

130. Tratando-se de acórdão interpretativo relativo ao n.º 5 do artigo 17º da Sexta Diretiva IVA (atual artigo 173.º n.º 2 da Diretiva IVA), o qual foi transposto para o nosso direito interno através do artigo 23.º do CIVA, a interpretação nele preconizada deve ser aplicada pelos tribunais nacionais com o sentido e o alcance ali definido, neles se incluindo o CAAD

131. Nestes termos, conclui-se que o entendimento constante do Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30 de janeiro de 2009, não viola, ele próprio, quaisquer normativos internos ou comunitários em matéria de IVA, não padecendo, nessa medida, de quaisquer dos vícios invocados pela Reclamante.

V.1.3.3. - Conclusão e Proposta de Decisão

132. Face ao exposto, conclui-se pela improcedência dos argumentos invocados pela Reclamante no que respeita a esta questão, devendo ser indeferida a sua pretensão.

VI. EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO

133. Analisado o mérito do peticionado, procedeu-se à elaboração do Projeto de Decisão, o qual foi notificado à Reclamante em 25 de fevereiro de 2019, conforme registo postal n.º RF...PT, remetido para os termos e efeitos preceituados na alínea b) do n.º 1 do art.º 60.º da Lei Geral Tributária.

134. Decorrido o prazo legalmente concedido para o exercício do direito de participação (15 dias), constata-se que a Reclamante não fez uso dessa garantia para acrescentar aos autos quaisquer outros elementos suscetíveis de colocarem em causa as conclusões referidas no Projeto de Decisão.

VII. DECISÃO FINAL

Face ao exposto, mantêm-se as conclusões de facto e de direito constantes do referido Projeto de Decisão, pelo que se convertem as mesmas na Decisão

Final de Indeferimento do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais:

a) INDEFERIMENTO do pedido de anulação parcial da autoliquidação de IVA, referente ao período de dezembro de 2016, na parte referente à ocorrência de erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira no apuramento do pró rata definitivo de dedução, cf. ponto V.1. da presente informação;
(...)

K. Em 30-01-2009, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30.108, publicado em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30108.pdf, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

7. Face à actual redacção do artigo 23.º, a afectação real é o método que, tendo por base critérios objectivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista.

8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do prorata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”, os sujeitos passivos que no âmbito de actividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23º do CIVA, a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades.

9. Na aplicação do método da afectação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico,

tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23º do CIVA.

- L. Em 24-06-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base no processo administrativo e no alegado pela Requerente que é confirmado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no parecer em que se baseia a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

3. Matéria de direito

A Requerente é uma instituição financeira, sujeito passivo de IVA, que, para cálculo do *pro rata* de dedução definitivo respeitante ao ano 2016, relativo a bens e serviços de utilização mista, não considerou os valores relativos às amortizações financeiras no âmbito dos contratos de locação financeira que celebrou, em sintonia com a orientação que consta do ponto 9 do Ofício-circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA, que estabelece que deve ser aplicado «*um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD*».

A Requerente entende que, com a aplicação desta orientação, deduziu menos IVA do que aquele a que tinha direito, havendo entrega de um valor de prestação tributária em excesso

e, em 26-12-2018, apresentou uma reclamação graciosa, manifestando a sua pretensão de ser permitida a regularização de IVA a favor do A... referente ao período de 2016, no montante global de 408.085,09 €.

Na reclamação graciosa a Requerente defendeu que devia ser corrigida a autoliquidação que efetuou relativamente ao período de dezembro de 2016, a qual teve por base uma posição da AT que padece de ilegalidade na medida em que a percentagem de dedução apurada para aplicação ao IVA incorrido com os recursos comuns configura critério de dedução não previsto na lei.

A Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu a reclamação graciosa, abordando, previamente, a questão da *«tempestividade e adequação como meio processual do Pedido de Reclamação Graciosa»* e, depois, a questão da existência de *«erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira, no apuramento do pró rata definitivo de dedução»*.

A interpretação da apreciação da primeira questão efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira na decisão da reclamação graciosa não é totalmente clara.

Por um lado, refere-se:

40. *A Reclamação Graciosa constitui uma garantia dos administrados / contribuintes, consubstanciando-se num meio administrativo de correção de atos de liquidação de tributos, visando a anulação total ou parcial de um ato que já produziu efeitos na ordem jurídica, de acordo com o previsto no artigo 68.º do CPPT.*
41. *Ora, na situação em análise, o que se constata é que o sujeito passivo pretende alterar os critérios que teve presentes aquando da seleção das verbas a incluir no denominador e numerador da fração que compõe o pró rata, considerando na mesma, o valor das amortizações financeiras correspondentes aos contratos de locação financeira, o que por erro seu não foi considerado.*
42. *Ainda que assim não se entendesse, na medida em que a Reclamante, ao preencher a declaração periódica observou o entendimento constante do Ofício-circulado n.º 30082/2009, de 30 de janeiro, a verdade é que, não se pode falar em erro imputável à AT, porquanto o mesmo se mostra de acordo com os normativos*

internos ou comunitários em matéria de IVA, não padecendo de quaisquer vícios, conforme melhor se explicitará no ponto seguinte.

Como se vê, a Autoridade Tributária e Aduaneira parece questionar a possibilidade de, através de reclamação graciosa, alterar os critérios que teve presentes aquando da seleção das verbas a incluir no denominador e numerador da fração que compõe o pró rata, mas acaba por não se pronunciar no sentido da intempestividade e adequação do meio processual.

De qualquer forma, a ora Requerente reclamou de uma autoliquidação, invocando erro de direito, e essa possibilidade está expressamente prevista no artigo 131.º do CPPT, pelo que não havia qualquer obstáculo à utilização da reclamação graciosa.

Em consonância com esse entendimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira apreciou efectivamente se existia ou não o erro invocado, o que tem ínsito que entendeu não existir obstáculo derivado da decisão sobre a questão prévia que apreciou na reclamação graciosa.

Para além disso, no presente processo a Autoridade Tributária e Aduaneira não alude a qualquer obstáculo a procedência do pedido de pronúncia arbitral derivado de tempestividade ou eventual inadequação do meio procedimental utilizado.

Por outro lado, a possibilidade de formular pedidos de pronúncia arbitral tendo por objecto actos de indeferimento de decisões de reclamações graciosas está prevista nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Assim, é de partir do pressuposto de que o único obstáculo à pretensão da Requerente é o de, no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, não existir o «*erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira, no apuramento do pro rata definitivo de dedução*».

A Requerente suscita, a título principal, a questão do erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira, no apuramento do *pro rata* definitivo de dedução.

A título subsidiário (artigo 216.º do pedido de pronúncia arbitral), a Requerente suscita a questão da falta de verificação da utilização de bens e serviços ser determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de leasing.

O pedido subsidiário é apresentado ao tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior, como decorre do artigo 554.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

3.1. Questão do erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas facturadas no âmbito dos contratos de locação financeira, no apuramento do *pro rata* definitivo de dedução

3.1.1. Enquadramento da questão e posições das Partes

Os artigos 173.º e 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelecem o seguinte:

Artigo 173.º

*1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. O *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.*

2. Os Estados-Membros podem tomar as medidas seguintes:

- a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada sector da respectiva actividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses sectores;*
- b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada sector da respectiva actividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses sectores;*

- c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;*
- d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo do n.º 1, relativamente a todos os bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;*
- e) Estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respectivo montante for insignificante. Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;*

Artigo 174.º

1. O pro rata de dedução resulta de uma fracção que inclui os seguintes montantes:

- a) No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução em conformidade com os artigos 168.º e 169.º;*
- b) No denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.*

Os Estados-Membros podem incluir no denominador o montante das subvenções que não sejam as directamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços referidas no artigo 73.º.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo do pro rata de dedução não são tomados em consideração os seguintes montantes:

- a) O montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na sua empresa;*
- b) O montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras;*

c) O montante do volume de negócios relativo às operações referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º, se se tratar de operações acessórias.

3. Quando façam uso da faculdade prevista no artigo 191.º de não exigir a regularização em relação aos bens de investimento, os Estados-Membros podem incluir o produto da cessão desses bens no cálculo do pro rata de dedução.

O artigo 23.º do CIVA estabelece o seguinte, no que está em causa no presente processo:

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

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

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

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

2 - Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

3 - A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior:

a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;

b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.

4 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.

A Requerente é uma instituição de crédito que desenvolve concomitantemente actividade de locação financeira e ALD.

É um sujeito misto para efeitos de IVA, desenvolvendo operações sujeitas – designadamente as relativas à locação financeira mobiliária (leasing e ALD) - e operações

isentas – nomeadamente operações de financiamento/concessão de crédito, que beneficiam da isenção prevista no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.

O Ofício Circulado n.º 30108 estabeleceu, para este tipo de instituições que desenvolvem concomitantemente estes tipos de actividades, um regime especial relativo ao exercício do direito à dedução, por entender que *«o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”»* (ponto 8).

Por um lado, esse regime consiste, em primeira linha, em impor a este tipo especial de sujeitos passivos, relativamente aos bens de utilização mista, a dedução segundo a afectação real, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, *«com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades»*.

Em segunda linha, no ponto 9 daquele Ofício Circulado n.º 30108, ainda *«na aplicação do método da afectação real»*, estabelece-se que *«sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD»*.

Em suma, regime especial previsto no Ofício Circulado consiste em impor a este tipo de sujeitos passivos a dedução segundo a *«afectação real»*, que deverá ser efectuada de duas formas:

- preferencialmente, *«com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades»*;
- sempre que tal não seja possível, a *«afectação real»* será efectuada utilizando um *«coeficiente de imputação específico»*, que é determinado calculando a percentagem de dedução apenas com base no montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD, e não, como resultaria da

aplicação do n.º 4 do artigo 23.º, com base em «*todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica*».

A Requerente na autoliquidação relativa ao mês de Dezembro de 2016 aplicou a regra que consta do ponto 9 do referido Ofício Circulado, tendo no cálculo do *pro rata* de dedução definitivo, previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, relativo a bens de utilização mista, excluído do numerador e do denominador da fracção as amortizações financeiras dos bens locados, pois não considerou «*viável determinar um ou vários critérios objectivos passíveis de permitir, de forma rigorosa e segura, o montante do IVA dedutível, através do método da afectação real*», como se indica no ponto 8 do Ofício Circulado.

Posteriormente, a Requerente constatou que, se tivesse incluído as amortizações financeiras do leasing no cálculo do critério de dedução, seria encontrada a percentagem de dedução de 15%, em vez de 6%.

A Requerente apresentou uma reclamação graciosa da autoliquidação relativa ao último período de 2016, defendendo, em suma, que a desconsideração, no cálculo do *pro rata*, dos montantes relativos às amortizações financeiras no âmbito da actividade de leasing e ALD se apresenta em desconformidade com a legislação nacional e comunitária do IVA.

A reclamação graciosa foi indeferida.

No presente processo, a Requerente defende, em suma, o seguinte:

- A decisão de indeferimento da reclamação graciosa baseia-se no Ofício Circulado n.º 30.108;
- os Ofícios-Circulados são orientações administrativas que, apesar da sua juridicidade, não vinculam os contribuintes, nem os tribunais, à interpretação da lei efetuada pela AT;
- ao basear-se no Ofício-Circulado a decisão da reclamação graciosa é ilegal, por violação do artigo 68.º-A da LGT;
- a faculdade a que alude o artigo 23.º, n.º 3, do CIVA não pode ser exercida por meio de uma orientação administrativa que se pretenda aplicável à generalidade dos sujeitos passivos, pois, como resulta da formulação artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva n.º

-
- 2006/112, de 28 de novembro, e do artigo 23.º, n.º 3, do CIVA a imposição do método da afetação real pela AT deve ser feita casuisticamente;
- esta alegada imposição do método da afetação real, porquanto suscetível de limitar o exercício do direito à dedução pelo sujeito passivo, só deverá ser usada quando, efetuado um juízo casuístico de proporcionalidade, se mostre como a medida adequada ao fim prosseguido;
 - a imposição generalizada de uma versão adulterada do método da afetação real, através de uma orientação genérica, não permite averiguar casuisticamente se é o meio adequado e necessário tendo em vista o fim último do exercício do direito à dedução e da norma em questão;
 - coberto do aludido Ofício-Circulado, a AT impõe a adoção de um outro método de dedução que não tem consagração na lei portuguesa, assente num suposto “coeficiente de imputação específico”;
 - resulta do disposto no artigo 173.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva n.º 2006/112/CE, bem como do n.ºs 1, alínea b), 2 e 3 do artigo 23.º do CIVA, que o método do *pro rata* tem um carácter geral e supletivo, ou seja, será o utilizado sempre que não deva aplicar-se – por opção do sujeito passivo ou por imposição da AT – ou não possa aplicar-se um outro método;
 - não se afigura possível, no âmbito da atividade de locação financeira mobiliária, a definição de critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização dos bens e serviços nessa atividade tributada;
 - a Diretiva IVA permite, dentro de estreitos limites, a adoção pelos Estados-Membros de um método *tertium genus* de dedução, mas o legislador português nunca consagrou esse hipotético terceiro método – por hipótese, o método assente no “coeficiente de imputação específico” concebido e desenvolvido pela AT no Ofício-Circulado n.º 30.108 – na legislação portuguesa;
 - por via do Ofício 30.108 procurou a AT enquadrar no método de afetação real um novo método de dedução que assenta em pressupostos divergentes dos legalmente impostos para aquele método no CIVA e na Diretiva IVA e que não encontra consagração no texto da lei;

- nos termos do princípio constitucional da legalidade, na sua vertente formal, previsto nos artigos 103.º, n.ºs 2 e 3, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) apenas o legislador beneficia do poder de legislar em matérias fiscais, não podendo o mesmo ser substituído nesse poder, em circunstância alguma, pela AT;
- para efeitos de IVA, o conceito de volume de negócios que subjaz ao cálculo do *pro rata* de dedução consubstancia-se no conjunto de transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo;
- os contratos de locação financeira subsumíveis ao conceito de prestação de serviços tal como definido no artigo 4.º do CIVA, encontram-se sujeitos a IVA, nos termos da alínea a) do artigo 1.º do mesmo Código;
- nos termos do artigo 16.º, n.º 1, alínea h) e n.º 2 do CIVA, no que respeita aos contratos de locação financeira o valor tributável em sede de IVA corresponde ao valor da renda recebida ou a receber do locatário;
- a inclusão das rendas no cálculo do *pro rata* configura o único entendimento suscetível de não causar distorções no sistema do direito à dedução;
- o que releva é que exista uma correlação com a “(...) actividade económica do sujeito passivo” e com “(...) a operação em que são utilizados (ligação esta não material, porque a operação pode ainda não ter ocorrido)»;
- a dedução do imposto suportado na aquisição do bem objeto de locação financeira não significa que não possam deduzir-se, na medida da totalidade das receitas geradas com a locação financeira, o IVA dos gastos comuns a atividades isentas;
- o método do *pro rata* assenta, precisamente, na presunção de que o uso de bens e serviços em transações tributadas ou isentas com direito à dedução corresponde à medida das receitas geradas nessas mesmas transações, independentemente de na realização destas terem sido exclusivamente utilizados outros bens que conferiram dedução integral do imposto ou que não conferiram qualquer dedução;
- se, no cálculo da percentagem de dedução admitida para os operadores de leasing, se retira a parte da renda que corresponde à amortização, sobre a qual, porém, incidiu

- IVA, o que acontece é que a dedução deixa de ser proporcional ao montante das operações que conferem direito à dedução;
- aplicação de uma percentagem, qualquer que ela seja, não permite «determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução» e, por isso, não pode constituir um critério objectivo para efeitos do n.º 2 do artigo 23.º. Sendo assim, tem de se concluir que o poder concedido à Administração Fiscal pelo n.º 3 do artigo 23.º, não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem dedução;
 - do acórdão do TJUE proferido no processo C-183/13 não é possível extrair a conclusão de que o artigo 23.º do CIVA e a correspondente norma da Diretiva do IVA – antigo artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva do IVA e atual artigo 173.º da Diretiva 2006/112/CE – devem ser interpretados no sentido de se encontrar excluída do cálculo do *pro rata* de dedução a componente de capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de leasing e ALD;
 - aquele aresto do TJUE pressupõe que o recurso a um método que não o do *pro rata* geral ou da afetação real dependa de uma opção prévia do legislador doméstico traduzida na criação e densificação legal desse método, o que não aconteceu;
 - o facto de a percentagem apurada no cálculo do *pro rata* ser incrementada pela inclusão nas rendas de locação financeira da parcela de amortização do capital não permite, por si só, concluir pela existência de uma distorção significativa, constituindo tão-somente uma decorrência natural da aplicação do método supletivo em questão;
 - impunha-se não só a demonstração de que existem distorções significativas de tributação, mas também de que o “método de imputação específica” estabelecido no Ofício-Circulado 30.108 se reputa mais apto a conduzir a uma mais adequada tributação em sede de IVA;
 - interpretação do disposto no artigo 267.º, n.º 3, do TFUE, no sentido de estender a interpretação efetuada pelo TJUE no acórdão proferido no processo C-183/13 a toda e qualquer norma constante do artigo 17.º da Sexta Diretiva do IVA ou do atual artigo 174.º da Diretiva 2006/112/CE e, por conseguinte, a todas as disposições do artigo

23.º do CIVA, incorre em violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva consagrado no artigo 20.º, n.º 5, da CRP;

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no essencial, acompanha a posição assumida na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, dizendo o seguinte, em suma, sobre esta matéria:

- a locação financeira é o contrato pelo qual uma entidade - o locador financeiro - concede a outra - o locatário financeiro – o gozo temporário de uma coisa corpórea, adquirida, para o efeito, pelo próprio locador, a um terceiro, por indicação do locatário;
- o objeto deste tipo de contrato não é a transferência da propriedade, mas sim a cedência, pela locadora do uso do bem, isto é, a locadora obriga-se a prestar um serviço, traduzido na disponibilidade do bem em causa, recebendo em contrapartida, uma prestação, sem prejuízo, de nele se poder prever a opção de compra, no final do contrato, a favor do locatário, por um valor residual fixado por acordo das partes;
- as operações de locação (leasing e ALD) consubstanciam uma modalidade de crédito (entre outras), pelo que a actividade da entidade locadora é, em substância, a concessão de financiamento, cuja contrapartida remuneratória é constituída, essencialmente, por juros e outros encargos incluídos nas rendas;
- um dos objetivos do legislador nesta matéria, foi assegurar o cumprimento do princípio da neutralidade fiscal, na vertente de princípio da igualdade que, no caso concreto, se consubstancia no facto de ser assegurado um tratamento fiscal equivalente, no sentido de igual onerosidade, em relação aquele que adquire um bem através de um contrato de locação financeira, face a outra pessoa que o adquire directamente;
- nem todo o valor pago a título de renda no âmbito de um contrato de locação financeira é correspondente à amortização financeira ou do capital tenha de ser incluída no cômputo do apuramento da percentagem de dedução, conjuntamente com a parte correspondente aos juros e outros encargos;

-
- a renda constitui o pagamento do serviço de concessão de financiamento ao locador, sendo composta por duas partes: capital ou amortização financeira, que mais não é que o reembolso da quantia “emprestada”; e juros, acrescidos de eventuais encargos, que constituem a remuneração do locador;
 - o valor de aquisição do bem objecto de contrato de locação corresponde ao capital financiado que constitui a componente de amortização financeira na renda liquidada pelo locador ao locatário;
 - no momento da aquisição desse mesmo *input*, a Requerente (locador) exerceu o direito à dedução integral do montante do IVA liquidado pelo fornecedor do bem objecto do contrato de locação, por via do método da imputação directa;
 - por assim ser, deve ser excluída do cálculo da percentagem de dedução a parte da amortização financeira incluída na renda, uma vez que esta mais não é do que a restituição do capital financiado/investido para a aquisição do bem;
 - à luz do princípio da neutralidade em que assenta o sistema deste imposto, a incidência do IVA sobre a totalidade da renda é a única forma de garantir que o Estado recupera o valor do imposto que foi já deduzido pelo sujeito passivo;
 - a inclusão no rácio entre operações com e sem direito à dedução da componente relativa à restituição do capital (amortização financeira), enquanto parte integrante da renda, provoca um aumento injustificado na percentagem de dedução definitiva, atendendo a que será significativa e positivamente influenciada, por via de uma mera restituição de um financiamento, cujo bem subjacente foi já objeto de liquidação e dedução de IVA no momento da aquisição;
 - apenas aquele valor diferencial (que, genericamente, corresponde a juros) que se encontra conexo com os custos de aquisição de recursos utilizados indistintamente em operações com e sem direito à dedução;
 - se assim não fosse, permitia-se um aumento artificial da percentagem de dedução do IVA incorrido com a generalidade dos bens ou serviços com utilização mista adquiridos pela Requerente;

-
- o procedimento adoptado pela Administração Tributária, está conforme com as normas internas e comunitárias, em especial, o artigo 16.º e 23.º CIVA, e com os artigos 174.º e 175.º da Diretiva IVA;
 - o método do *pro rata* previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, que a Requerente pretende ver aplicado, não tem mérito para medir o grau de utilização que as duas categorias de operações, com e sem direito à dedução, fazem dos bens e serviços que lhe são indistintamente alocados (utilização mista);
 - no âmbito dos poderes conferidos à Administração Tributária pela alínea b) do n.º 3 do artigo 23.º CIVA, que tem por base a faculdade que vinha conferida na alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, que se enquadra o Ofício – Circulado n.º 30.108, aqui em discussão, prevendo uma solução que permite afastar a possibilidade de ocorrência de distorções significativas, quando estamos perante sujeitos passivos que realizem operações de locação financeira e ALD;
 - a adopção do referido critério admite a existência de algum grau de afectação dos recursos integrantes do conceito de despesas gerais incorridas pelas instituições financeiras, no âmbito da celebração deste tipo de contratos, pese embora, as operações desta natureza exigirem uma utilização de recursos técnicos e administrativos bastante menos relevante que aqueles que se encontram afectos às actividades principais desenvolvidas pelas instituições bancárias, como a Requerente;
 - tal não significa que os sujeitos passivos sejam obrigados a seguir o entendimento preconizado no Ofício circulado, aplicando o critério nele definido, pois as instituições financeiras podem recorrer a outros critérios de afectação real, desde que, os mesmos se mostrem idóneos ao fim pretendido;
 - consubstanciando a componente das rendas correspondente à amortização financeira, um mero reembolso de capital, que nesse sentido, não gera qualquer valor acrescentado, só a título muito diminuto é que os custos comuns suportados pelo locador numa operação de locação financeira, poderão, eventualmente, contribuir para a sua realização;

-
- pese embora, a alínea h) do n.º 2, do artigo 16.º do CIVA, referir que, nas operações de locação financeira, o valor tributável corresponde à renda recebida no seu todo, a verdade é que a parcela correspondente à amortização financeira, não assume a natureza de proveito, e como tal, não integra o conceito de volume de negócios nas instituições de crédito, pelo que não pode influenciar o cálculo da percentagem de dedução;
 - as orientações constantes no ponto 9. do Ofício-Circulado 30.108, mais não fazem do que contribuir para a praticabilidade dos desígnios constitucionais previstos nos artigos 103.º e 104.º, da Constituição da República Portuguesa, sendo um factor decisivo para garantir e tutelar a confiança dos contribuintes;
 - a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira está em sintonia com o decidido pelo TJUE e com o decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo;
 - a decisão do TJUE tem valor de caso julgado e é obrigatória.

3.1.2. Apreciação da questão

Antes de mais, importa notar que não existe qualquer caso julgado, pois este tem limites subjectivos, exigindo identidade de sujeitos (artigos 581.º, n.º 2, e 619.º, n.º 1, do CPC).

Não tendo a Requerente sido parte no processo em que interveio o Banco Mais, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, está afastada a possibilidade de se lhe estender o caso julgado formado sobre a sua decisão.

A Requerente desenvolve actividade económica, tal como definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que é tributada (nomeadamente, de locação financeira, enquadrável no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA), bem como actividade económica isenta (designadamente, concessão de crédito, nos termos do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA).

Em regra, o IVA que for suportado pelo sujeito passivo na aquisição dos meios utilizados exclusivamente na sua actividade económica tributada é totalmente dedutível e o IVA suportado na aquisição de meios utilizados apenas na actividade isenta ou não prevista na alínea

a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não pode ser deduzido [artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do CIVA e artigo 168.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006].

No caso em apreço, está em causa a dedução de IVA relativamente a meios utilizados indiferentemente tanto na actividade tributada (como é a locação financeira), como na actividade económica isenta da Requerente (como sucede com a concessão de crédito).

Relativamente aos meios de utilização mista, utilizados indiferentemente *«para efectuar tanto operações com direito à dedução (...) como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações»* (artigo 173.º n.º 1, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006).

Tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º *«o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução»*, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA.

Esta percentagem de imposto dedutível, ou *«pro rata de dedução»*, resulta, em regra, de uma fracção que inclui no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução e no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução (artigos 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE e 23.º, n.º 4, do CIVA).

O *pro rata* de dedução é determinado anualmente, sendo fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior, e é aplicável provisoriamente, a determinado ano, calculado com base nas operações do ano anterior ou estimado provisoriamente, pelo sujeito passivo, de acordo com as suas previsões, sob controlo da administração (artigo 175.º, n.ºs 1 e 2, da Directiva n.º 2006/112/CE e n.ºs 6, 7 e 8, do artigo 23.º do CIVA).

Mas, o sujeito passivo pode optar por *«efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos*

Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação» (n.º 2 do artigo 23.º do CIVA). (¹)

A utilização deste método de afectação real, em princípio opcional, passará a ser obrigatória se a Administração Fiscal o determinar, o que poderá fazer, nomeadamente, «quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação» [alínea b) do n.º 3 do artigo 23.º]. A Administração fiscal poderá também impor «condições especiais».

Através do referido Ofício Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, a Administração Fiscal, entendeu que relativamente às «instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as actividades de Leasing ou de ALD», «o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”», pelo que fez utilização da faculdade prevista no n.º 3 do artigo 23.º do CIVA, determinando que estes sujeitos passivos utilizem a «afectação real» (ponto 8).

Segundo os pontos 8 e 9, a «afectação real» deverá fazer-se de suas formas:

- se for possível, faz-se «a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades» (ponto 8 daquele Ofício Circulado);
- se não for «possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALDs» (ponto 9 daquele Ofício Circulado);

¹ A utilização deste método é obrigatória de se tratar de bem não utilizados na actividade económica definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

neste caso, fica afastada a aplicação da percentagem que resultaria da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º.

No caso em apreço, está-se perante uma situação em que não há controvérsia entre as Partes quanto à inviabilidade de utilização do método da afectação real, com base em critérios objectivos, tendo a Requerente utilizado nas liquidações impugnadas este «*coeficiente de imputação específico*» determinado da forma prevista no ponto 9, considerando no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD, excluindo do numerador e do denominador da fracção as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira.

No entanto, a Requerente defende que este método é ilegal, pelo que deve ser determinado o *pro rata* de dedução nos termos previstos no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, isto é, deve ser considerado no cálculo da percentagem de dedução o montante anual da globalidade das rendas de locação financeira e não apenas o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD.

Como afirma a Autoridade Tributária e Aduaneira, o TJUE pronunciou-se sobre uma situação deste tipo, atinente a instituição bancária que desenvolve actividades de locação financeira, que conferem direito à dedução, e outras actividades financeiras, que não conferem tal direito.

No acórdão proferido em 10-07-2014, no processo n.º C-183/13 (Banco Mais), no âmbito de reenvio prejudicial, o TJUE entendeu que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 «*não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar*».

Na referida alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva, correspondente à alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece-se que «os Estados-membros podem» «autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços».

As decisões do TJUE proferidas em reenvio prejudicial têm carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, o que é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º) (²).

Na linha do decidido pelo TJUE, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu já, no acórdão de 29-10-2014, proferido no processo n.º 01075/13, que «os Bancos, cujo tipo de negócio passe também pela celebração de contratos de Leasing e ALD, v.g. de veículos automóveis, devem incluir no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes no âmbito daqueles seus contratos, que corresponde aos juros».

A Requerente questiona este entendimento, dizendo que aquele aresto do TJUE pressupõe que o recurso a um método que não o do *pro rata* geral ou da afetação real dependa de uma opção prévia do legislador doméstico traduzida na criação e densificação legal desse método, o que não aconteceu, pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira não pode impor a aplicação à Requerente de coeficiente de dedução diverso do método *pro rata*.

Como já se entendeu no acórdão proferido no processo arbitral n.º 309/2017-T, o acórdão do TJUE proferido no processo n.º c-183/13, assenta num erro de interpretação do direito interno português.

Desde logo, é de explicitar que, nos termos do artigo 267.º do TFUE (³), a competência do TJUE em sede de reenvio prejudicial, se limita à «interpretação dos Tratados», e à «validade

² Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA: de 25-10-2000, processo n.º 25128, Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, página 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2593.

³ Este artigo 267.º estabelece que
«O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

e a interpretação dos actos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União», pelo que não se estende à interpretação do artigo 23.º do CIVA, na parte em que consubstancia opções do legislador nacional em matérias explicitamente deixadas pela Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, à sua discricionariedade.

Por outro lado, há que ter em consideração que a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, não é uma disposição de aplicação directa, pois é dirigida aos «*Estados-Membros*» «*autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços*».

Num Estado de Direito, em matéria subordinada ao princípio da legalidade e reserva de lei [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] e 8.º da LGT, a opção pela aplicação no nosso direito interno daquela norma facultativa da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, tem de ser efectuada *por via legislativa*.

Para além disso, há que esclarecer que os dois únicos métodos de dedução previstos para os bens de utilização mista afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica previstos no artigo 23.º do CIVA são:

- a aplicação de uma «*percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução*» [n.º 1 alínea b) com remissão para o n.º 4];
- «*a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito*» (n.º 2 do artigo 23.º).

Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo 23.º, quando a aplicação do método previsto no n.º 1 (que, para os afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica, é a percentagem de dedução, como refere a alínea b) do n.º 1] «*conduza a distorções significativas na tributação*», a Autoridade Tributária e Aduaneira pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no n.º 2.

a) *Sobre a interpretação dos Tratados;*

b) *Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.*

Assim, a questão que se coloca reconduz-se a saber se neste n.º 2 se inclui a possibilidade de determinação da afectação real através de uma percentagem de dedução.

Neste n.º 2 apenas se prevê a *«afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito»*.

É manifesto que a determinação da afectação com base numa percentagem, qualquer que seja a forma de a determinar, não constitui um critério objectivo que permita determinar o grau de afectação de bens ou serviços. Na verdade, é evidente que com base no valor das rendas, total ou parcial, não se pode determinar, com objectividade, por exemplo, quais as despesas de electricidade ou água ou de manutenção dos elevadores de edifícios comuns às actividades dos dois tipos que estão afectas à actividade de locação financeira.

Isto é, a aplicação de uma percentagem, qualquer que ela seja, **não permite** *«determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução»* e, por isso, **não pode constituir um critério objectivo** para efeitos do n.º 2 do artigo 23.º

Sendo assim, tem de se concluir que o poder concedido à Administração Fiscal pelo n.º 3 do artigo 23.º, não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem de dedução.

Consequentemente, o método da percentagem de dedução só pode ser utilizado nas situações em que está previsto directamente, na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º, e este método é o que consta do n.º 4, do mesmo artigo.

E, nos termos deste n.º 4, esta percentagem é determinada através de *«uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento»*.

Por isso, embora o artigo 173.º, n.º 2, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português, além do mais, *«obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços»*, não foi

legislativamente prevista no CIVA a possibilidade de aplicação de uma percentagem de dedução diferente da que se indica no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.

E, não tendo essa possibilidade sido *legislativamente* prevista, não a pode aplicar a Autoridade Tributária e Aduaneira, pois está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua actuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55º da LGT) e explicitado no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que «*os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins*».

À face desta norma, o princípio da legalidade deixou de ter «*uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa*».
(⁴)

Por isso, não tendo suporte legal a utilização do método previsto no ponto 9 do Ofício Circulado n.º 30108, de 30.01.2009, é ilegal a imposição da sua utilização pela Requerente.

No que concerne à necessidade de aplicação do método referido por imposição do princípio da neutralidade, não são indicadas nem demonstradas pela Autoridade Tributária e Aduaneira as razões por que tal método é necessário para assegurar a igualdade de todas as empresas, sendo certo que, na perspectiva do legislador nacional, a aplicação do *pro rata*

⁴ FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 3.ª edição, página 40.

Em sentido semelhante, pode ver-se o primeiro Autor em *Curso de Direito Administrativo*, volume II: «*A lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir; pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça*». (FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo* volume II, páginas 42-43.

Em sentido idêntico, pode ver-se MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, 1999, volume I, página 84, que refere: «*Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna. A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.*

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia, da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.».

Nesta linha tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se, por exemplo, pelo acórdão de 13-11-2002, processo n.º 047932.

previsto no n.º 4 do artigo 23.º é a forma adequada de assegurar o direito à dedução de todos os sujeitos passivos mistos, nos casos em que seja inviável a afectação real com critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.

Pelo contrário, como se explicou no Parecer do Senhor Prof. Doutor José Xavier de Basto e do Senhor Prof. Doutor António Martins, citado no acórdão do processo n.º 309/2017-T, afigura-se que *«o apuramento da parcela de IVA dedutível pelo método que a administração tenta impor, provoca, ela sim, distorções significativas de tributação, pois tanto na modalidade de rendas de leasing constantes como de rendas variáveis, e uma vez que os juros se apuram e pagam antes da amortização de capital, a proporção de juros contida na totalidade da renda flutua ao longo do período contratual, originando flutuações da percentagem de dedução, que nada têm que ver com diferentes intensidades de uso dos inputs comuns e que portanto têm de ser julgadas arbitrárias e sem fundamento legal e económico»* e que *«pelo método imposto pela administração, a parcela de IVA dedutível fica claramente desajustada do desígnio do imposto de libertar o empresário de todo o IVA suportado a montante, quando é certo que a jusante a renda foi integralmente tributada»*.

Mas, mesmo que o método previsto no ponto 9 do Ofício Circulado assegurasse mais eficazmente os referidos princípios, a falta da sua previsão em diploma de natureza **legislativa** nacional, em matéria em que não é directamente aplicável qualquer norma de direito da União Europeia, sempre seria um obstáculo intransponível à sua aplicação, por força do **princípio da legalidade**, em que se insere o da **hierarquia das fontes de direito**, à face do qual não é constitucionalmente admissível que seja reconhecido a actos de natureza não legislativa *«o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos»* (artigo 112.º, n.º 5, da CRP), para mais em matéria sujeita ao princípio da legalidade fiscal, em que se está perante matéria inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n 1, alínea i), da CRP].

Na verdade, a força vinculativa das circulares e outras resoluções da Autoridade Tributária e Aduaneira de natureza geral e abstracta, publicitadas, circunscreve-se à ordem administrativa, pois resulta somente da autoridade hierárquica dos agentes de onde provêm e

dos deveres de acatamento dos subordinados aos quais se dirigem. Por isso, as orientações genéricas da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente quanto à interpretação da lei fiscal, apenas vinculam os funcionários sobre quem o emissor tem posição superior na hierarquia, mas essas orientações não vinculam os particulares, cidadãos ou contribuintes, nem os Tribunais, que devem interpretar e aplicar as leis fiscais sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela Administração fiscal através dos referidos «despachos genéricos, das circulares e das instruções» (artigo 203.º da CRP). (⁵) É com este alcance que o n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT estabelece que «*a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias*».

A isto acresce que, como decidiu o TJUE, no citado acórdão 10-07-2014, proferido no processo n.º C-183/13 (Banco Mais), a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, não se opõe a que um Estado-Membro obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, **«quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar».**

Como resulta desta parte final, na perspectiva do TJUE, não é compaginável com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE a imposição aos contribuintes de uma percentagem de dedução especial **de forma genérica**, independentemente da comprovação da utilização real dos bens e serviços, **casuisticamente apurada**, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo ao entender que decorre daquela decisão do TJUE *«que sobre a matéria de facto se formule um juízo de facto sobre se a utilização desses*

⁵ Neste sentido, pode ver-se MANUAL DE DIREITO FISCAL, Pedro Soares Martinez, Edições Almedina, Coimbra, 1.ª Reimpressão -1984, página 109.

bens e serviços de utilização mista é ou não, sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos» (⁶).

A isto acresce que jurisprudência mais recente do TJUE, repensando explicitamente o entendimento adoptado no processo C-183/13, veio esclarecer que *«os Estados-Membros não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios»* (acórdão de 18-10-2018, processo C-153/17, *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*).

Assim, o método previsto no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108, que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, também sob esta perspectiva é incompatível com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE.

Por outro lado, resulta dos próprios termos dos pontos 8. e 9. do Ofício-Circulado que a Autoridade Tributária e Aduaneira pretendeu impor aos contribuintes que actuassem em sintonia com o aí preceituado (como revelam as expressões *«os sujeitos passivos ... **devem utilizar**», «**deve ser utilizado um coeficiente**» , «**devendo ser considerado**»).*

Pelo exposto, conclui-se que a imposição de utilização do *«coeficiente de imputação específico»* indicado no ponto 9 do Ofício Circulado n.º 30108 enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado por ofensa do princípio da legalidade e errada interpretação dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 23.º do CIVA, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral.

⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2017, processo n.º 0485/17, em que se entendeu que, na sequência decisão do TUJE proferida no processo C-183/13, tinha sido necessário ampliar a matéria de facto *«no sentido de apurar se, **no caso concreto**, no âmbito de operações de locação financeira para o sector automóvel, a utilização de bens e serviços de utilização mista (afectos a actividades que conferem direito a dedução de IVA e a actividades isentas) foi, ou não, principalmente determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira que a recorrente celebrou com os seus clientes ou pela disponibilização dos veículos»*. (negrito nosso)

Na mesma linha, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 04-03-2015, processos n.ºs 081/13 e 01017/12, refere-se a necessidade de ser reapreciada a matéria de facto *«para que se possa decidir se a fórmula de cálculo do pro rata utilizada pela Administração Tributária, **em concreto**, pode fundamentar as correcções efectuadas e que conduziram aos actos de liquidação impugnados»*. (negrito nosso)

Consequentemente, a autoliquidação relativa ao último período de 2016, em que foi dada execução a essa imposição, enferma de vício de violação de lei, na parte correspondente ao montante de € 408.085,09, por errada aplicação do método de cálculo do *pro rata* de dedução, o que justifica a sua anulação bem como da decisão da reclamação graciosa que a manteve, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4. Restituição de quantia paga em excesso e juros indemnizatórios

A Requerente pede *«a restituição do imposto indevidamente suportado acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT»*.

A quantia de € 408.085,09 deveria ter sido deduzida e não o foi na última autoliquidação de 2016, pelo que foi pago IVA em excesso, em relação ao que deveria ter pago aplicando o método do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.

Trata-se de uma situação que se reconduz a pagamento indevido de imposto, já que a privação de uma quantia que devia ser recebida consubstancia, numa mera interpretação declarativa, o seu pagamento indevido.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona a quantificação efectuada pela Requerente.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou*

situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

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

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da ilegalidade da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, no montante de € 408085,09.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, conclui-se que há erro na autoliquidação que se considera imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira por força do disposto no n.º 2 deste artigo 43.º da LGT, na medida em que a Requerente actuou em sintonia com a orientação genérica que do ponto 9. do Ofício-Circulado n.º 30108.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 10-02-2017, data em que a Requerente exerceu o direito à dedução, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IVA respeitante ao mês de Dezembro de 2016 consubstanciada na declaração periódica n.º...;
- b) Anular a referida autoliquidação, na parte em que não foi deduzido IVA no montante de € 408.085,09;
- c) Julgar procedente o pedido de anulação e anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018...;
- d) Julgar procedente o pedido de restituição da quantia de € € 408.085,09 e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar o respectivo pagamento;
- e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los a Requerente nos termos indicados no ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € € **408.085,09**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **6.732,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 21-10-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(A. Sérgio de Matos)

(José Coutinho Pires)