

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 442/2019-T

Tema: IVA - Sujeito passivo misto - Métodos de dedução - Pro rata - Artigo 23º-4, CIVA

Acordam os árbitros José Poças Falcão (Árbitro Presidente), António Nunes do Reis e Sérgio Vasques designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 02 de Julho de 2019, a A..., SA., com o NIF ..., com sede em Rua ..., nº..., ... andar em Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2º, n.º1, alínea a) do Decreto- Lei 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*) conjugado com o nº1 do artigo 11º do Decreto-lei 81/2018 de 15 de outubro, com vista a que a liquidação de IVA e juros compensatórios respeitante ao mês de Dezembro de 2008 no valor de € 595.583.56, referente a imposto e de € 37.007,78, relativo a juros compensatórios deva ser anulada, parcialmente, nos montantes, respetivamente, de €590.731.93 e de €36.706 30, perfazendo um total de €627.438. 23
2. No dia 02 de Julho de 2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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 Senhor

Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 20 de Agosto de 2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 09 de Setembro de 2019.
6. Em 12 de Setembro de 2019, a Requerida foi notificada para apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de provas adicionais.
7. No dia 16 de Outubro de 2019 de Junho de 2014, a Requerida apresentou a sua resposta.
8. Ponderando: a) que se trata de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais; b) que não há exceções ou questões prévias a debater e decidir e c) que, sendo as questões suscitadas essencialmente de direito, foi dispensada, por despacho de 24 de Outubro de 2019, por inútil ou desnecessária (cf. artigo 130º, CPC), a reunião do Tribunal com as partes e a que se refere o artigo 18º, do RJAT.
9. Subsequentemente, o Requerente e a Requerida apresentaram, respectivamente em 31 de Outubro de 2019 e 18 de Novembro de 2019, as respectivas alegações escritas, nas quais mantiveram e desenvolveram as posições anteriormente assumidas e defendidas nos seus articulados.
10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

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

Tudo visto, cumpre proferir

II. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A requerente foi constituída em 1983 com a denominação inicial de B..., SA, posteriormente alterada, em outubro de 2003, para a atual, A..., SA .
- 2- A requerente prosseguiu, desde 1983, a atividade de locação financeira, no âmbito do respetivo objeto social, tendo este sido ampliado, em outubro de 2003, de forma a abranger também a realização de outro tipo de operações.
- 3- Em Outubro de 2003 foi realizada a fusão por incorporação de três empresas na sociedade ora Requerente, a saber: a C..., S.A., a D..., S.A., e a E... .
- 4- Em Novembro de 2004 a Requerente incorporou por fusão as sociedades F..., Lda., G..., Lda. e H..., S.A..
- 5- A sociedade D..., S.A., tinha como atividade (no momento em que foi incorporada na Requerente): *«a prestação de serviços relacionados com contratos de gestão de frotas, contratos de manutenção, reparação, assistência de veículos automóveis, motociclos, ciclomotores e actividades afins, compra e venda de veículos automóveis, motociclos, ciclomotores, novos e usados, bem como as respectivas peças e acessórios e actividades afins.*
- 6- Desta feita, uma parte da atividade da ora Requerente, após a referida fusão por incorporação, está relacionada com *«a prestação de serviços relacionados contratos de manutenção, reparação, assistência de veículos automóveis, motociclos, ciclomotores e actividades afins, compra e venda de veículos automóveis, motociclos, ciclomotores, novos e usados, bem como as respectivas peças e acessórios e actividades afins.*
- 7- A E... tinha como atividade (no momento em que foi incorporada na Requerente): *«o comércio e aluguer de bens e serviços; a prestação de serviços de investimento,*

administrativos, técnicos e consultadoria e apoio empresarial em geral, bem como de serviços afins e conexos"

- 8- Isto significa que uma parte da atividade da ora Requerente, após a referida fusão por incorporação, está relacionada com «*o comércio e aluguer de bens e serviços*», tratando-se de uma atividade puramente comercial, que nada tem de financeiro.
- 9- Das outras 3 sociedades, incorporadas por fusão, em novembro de 2004, duas delas (a F..., Lda., e G..., Lda.) tinham por objeto social o *comércio e viaturas de aluguer*.
- 10- Por último, a H..., S.A., sociedade também incorporada, por fusão, em novembro de 2004, dedicava-se exclusivamente à gestão dos imóveis próprios do grupo económico onde se insere a Requerente.
- 11- O artigo 3º dos estatutos da H..., S.A., vigente à data da fusão, estabelecia que “*a sociedade tem por objecto a compra e venda de imóveis rústicos ou urbanos, a respectiva construção e gestão, e prestações de serviços conexos com as referidas actividades.*”
- 12- Em suma, das seis sociedades incorporadas, apenas uma dessas sociedades tinha por atividade o financiamento e a gestão dos contratos de financiamento, sendo não financeiras todas restantes atividades incorporadas.
- 13- Após a incorporação da C..., S.A., em outubro de 2003, a sociedade incorporante, ora requerente, anteriormente designada B..., S.A., constitui-se como sujeito passivo de IVA misto, em virtude da incorporação, por fusão, de uma sociedade que tinha por atividade a concessão de crédito a clientes, destinado a aquisição de veículos.
- 14- À data dos factos, a requerente praticava operações permitidas aos Bancos, com excepção de recepção de depósitos, nos termos do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedade Financeiras, centrando a sua atividade no financiamento de aquisição de viaturas mediante os produtos “Crédito”, “Locação Financeira” e “Locação Simples – ALD”
- 15- Em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) encontrava-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal praticando operações isentas nos termos do actual

n.º 27 do art.º 9 do CIVA (operações de crédito para a aquisição de veículos automóveis) que não conferem o direito à dedução, bem como operações que conferem esse direito (operações de locação financeira e de locação simples)

16- Enquanto sujeito passivo misto e para efeitos de dedução do IVA suportado, a Requerente utilizava, de acordo com o previsto no art.º 23.º do CIVA, o método da afetação real e, no que respeita aos *inputs* comuns, o método do *pro rata*.

17- Para o cálculo do referido *pro rata* a Requerente considerou no numerador da fração as transmissões de bens e as prestações de serviços (IVA excluído) que dão lugar a dedução e no denominador, todas as operações (IVA excluído) efetuadas incluindo as isentas que não conferem o direito à dedução e as não sujeitas.

18- No que se refere às operações de locação financeira, a Requerente considerou o valor das rendas cobradas aos clientes, ou seja, o valor correspondente ao valor tributável (amortização do capital e juros) das referidas operações, conforme estabelece a alínea h) do n.º 2 do art. 16º do CIVA, bem como o valor dos juros incluídos nas rendas de locação financeira, cujos créditos foram objeto de titularização.

19- Como resultado, o total do numerador calculado pela Requerente ascendeu a € 129.554.706,75, e denominador a € 227.439.919,31, donde a percentagem de dedução de 56,96%, arredondado pela Requerente para 57%, nos termos do disposto no n.º 8 do artigo 23.º do Código do IVA.

20- O valor de € 129.554.706,75, apurado pela Requerente e de acordo com o Relatório da Inspeção Tributária decompõe-se como segue:

€ 3.775.843,33 - Somatório de diversos montantes registados em subcontas da conta 84- "*Quotros rendimentos e receitas operacionais*";

€ 124.997.378,31- Montante correspondente a facturação de rendas de leasing e locação

€ 691.556,92 - Montante correspondente a facturação de comissões de leasing e locação (desp. abertura de dossier)

€ 89.928,19 - Montante correspondente a facturacão de comissões de leasing e locaçã (comparticipaçã).

21- Na sequênciã e em consequênciã de açã dos serviçõs de inspeçãõ tributãria em 2010, a AT nãõ considerou tal procedimento da requerente como correto e corrigiu o cãlculo do *pro rata* de forma a excluir da sua base de cãlculo os montantes referentes à amortizaçãõ de capital incluído nas rendas de locaçãõ e os montantes referentes a crãditos titularizados.

22-Assim, relativamente ao valor de € 3.775.843,33, refere o respetivo Relatório da Inspeçãõ Tributãria:

“a1) Do mesmo faz parte a importãncia de €79.812,17 registada na subconta 84830100 - "Comissãõ de encerramento", divisionãria da conta 8483010 - "Comissãõ de encerramento- leasing", a qual apresenta um saldo de € 3.551,13, inferior ao daquela conta. “Esta situaçãõ sucede porque outras subcontas do mesmo grau (84830104, 84830105, 84830107 e 84830108) apresentam valores negativos contribuindo assim para que o saldo da conta agregadora (8483010J) tenha um saldo menor que o de qualquer uma das divisionãrias.

a.2) Tambãõ desse montante (€ 3.775.843,33), faz igualmente parte a importãncia de € 855.562,67 registada na subconta 84830800"Comissãõ de cobrançã leasing/locaçãõ, divisionãria da conta 8483080 "Comissãõ cobrançã - leasing/locaçãõ" a qual apresenta um saldo de € 119.609,42, inferior ao daquela conta.

Esta situaçãõ é idêntica à referida alínea a1), e acontece porque outras subcontas do mesmo grau (84830804, 84830805, 84830807 e 84830808) apresentam valores negativos, contribuindo assim para que o saldo da conta agregadora (8483080) seja inferior ao de qualquer uma das divisionãrias.

Os saldos negativos das situações descritas em a1) e a2) correspondem a proveitos que, por respeitarem a contratos que se encontram titularizados, foram transferidos para o cessionário, não constituindo assim proveitos da A... . Dal resulta que os proveitos da A..., relevados nas contas 84830800 e 84830100, sejam de € 119.609,42 (ao invés de€ 855.562,67) e de€ 3.551,13 (ao invés de€ 79.812,12), respectivamente

Por outro lado, constatou-se que o valor de € 10.485,72 considerado pela A... referente à conta 848801 - "Outros", incluído no montante de € 3.775.843,33, objecto de análise, não coincide com o valor de€ 33.728,02 inscrito naquela conta e relevado no balancete que integra o dossier fiscal a que se refere o art.º130º do CIRC e a Portaria n.º359/2000, de 20 de Junho.

Assim, ao valor de € 3.775.843,33, considerado pela A..., deverá ser subtraído o montante de € 788.971,99. De onde resulta que o valor correcto a incluir no numerador da fracção, no que se refere a esta rubrica, deverá ser de € 2.986.871,34”

23-No que respeita ao valor de € 124.997.378,31 refere-se no mesmo Relatório:

“Este montante resulta da soma algébrica dos seguintes valores:

-€97.570.744,79, referentes a facturação de rendas (sendo € 78.426.664,02 de capital e € 19.144.080,77 de juros);

-663.203,74, referentes a anulação de rendas (€-531.051,03 de capital e €-132.152,71 de juros), e;

-€28.089.837,26, referentes a outros (VNL, RSC...), (sendo € 24.214.098,44 de capital, € 59.962,34 de juros e € 3.815.776,48 de outros)

No tocante à actividade de leasing, será subtraído aos membros da fracção o montante de € 102.109. 711,43 correspondentes à amortização de capital incluída nas rendas, quer as mesmas se reportem a contratos titularizados ou não, pois, com ficou demonstrado, o conceito de volume de negócios apenas abarca proveitos, não listando outras rubricas.

No que se refere aos juros (19.071 890,40), outra componente da renda, verifica-se que a A..., tratando-se de juros de créditos cedidos, contabiliza inicialmente o proveito a crédito da conta 79063 - "Juros de activos titularizados não desreconhecidos", por contrapartida do débito na conta 66090 – "Juros pl activos não desreconhecidos em op. Securitização", sendo que o resultado daquelas operações se anula. Este procedimento é em tudo semelhante ao descrito para o registo do capital securitizado, no que se refere aos contratos de locação.

Deste modo, o resultado contabilístico não reflecte, e correctamente, aqueles proveitos, atendendo a que o cedente (A...) é apenas o substituto da entidade a quem foram cedidos os créditos, pelo que aqueles proveitos não são sua pertença, não devendo influenciar o cálculo do pro rata (...)

Constatou-se, no entanto, que o sujeito passivo considerou, no cálculo do pro rata, o valor de € 15.717.341,77 registado nas contas acima referidas, acrescido de € 31.496,11.

Efectuada uma análise à conta 790400050 - "Juros de operações de locação financeira mobiliária", outra conta que regista os juros, verifica-se que esta evidencia um valor de € 3.323.052,52, relativa a juros de contratos pertencentes à carteira da A..., pelo que deverá ser este o montante a incluir no cálculo do pro rata.

Face ao anteriormente descrito, do montante de € 19.071.890,40, considerado pela A... como proveitos, apenas o valor de € 3.323.052,52 deveria ser incluído no cálculo do pro rata de dedução.

No que se refere ao valor de 3.815.776,48 refere o mesmo Relatório que tal montante “corresponde a capital não remunerado, caução ou valor residual”, pelo que “a parcela “capital”, embora sujeita a IVA, não tem a natureza de proveito, não podendo, par isso, integrar o volume de negócios, o que equivale a dizer que não deverá influenciar a pro rata ou a percentagem de dedução”.

24- Finalmente, no que respeitas aos restantes valores referidos em 18, isto é, € 691.556,92 e € 89.928,19, a AT nada tem a rectificar.

25- Assim conclui a AT que “no numerador da fracção para cálculo do pro rata, deveria constar, coma valor das prestações de serviços com direito a dedução, o montante de € 3.768.356,45 registado em diversas contas de proveitos e o montante de € 3.323.052,52 registado na conta 79040005 - "Juros e rendimentos similares de operações de locação financeira mobiliaria", totalizando € 7.091.408,97

26- De acordo com o Relatório da AT, o total do denominador do pro rata calculado pela Requerente cifra-se em € 227.439.919,31, e é decomposto da seguinte forma:

a) € 135.132.473,97 - Montante registado na conta 79 - "Juros e rendimentos similares"

b) € 7.859.508,24- Montante registado na conta 81 - "Outras Comissões recebidas";

c) € 5.473.388,66 - Montante registado na conta 83 - "Ganhos em operaqi5es financeiras";

d) € 15.472.888,84 - Montante registado na conta 84 - "Outros ganhos em operações financeiras"

e) € 124.997.378,31 -Valor correspondente a "facturação de rendas de leasing e locação";

f) € 2.995.215,54 - Montante da facturação de comissões - leasing, locação e crédito, despesas de abertura de dossier e participação;

g) € - 57.802.532,41 - Valor correspondente a um somatório de diversos montantes registados na conta 79 - "Juros de Leasing e locação securitizado e não securitizado e Juros adquiridos âmbito operações de titularização"

h) € - 3.350.631,79 - Somatório de diversos montantes registados em subcontas da conta 81 -"Outras comissões recebidas";

i) € - 3.472.014,90 - Somatório de diversos montantes registados na conta 83 e respeitantes a rescisões de contratos de leasing e locação, quer da carteira própria quer securitizados, mais-valias obtidas e venda de não locados, umas e outras quer da carteira própria quer de contratos securitizados;

j) € 134.244,85 - Montante correspondente aos efeitos da especialização das contas de rendimentos a receber de juros de crédito.”

27- Relativamente aos itens referidos no ponto anterior, a AT procedeu às seguintes correções:

a) O montante de € 135.132.473, 97 “corresponde ao saldo da conta 79 - "Juros e rendimentos similares" evidenciado no balancete de 12/01/2009. No entanto, no balancete que integra o processo de documentação fiscal (dossier fiscal) a que se refere o artº 130º do CIRC e a Portaria nº 359/2000, de 20 de Junho, o saldo dessa conta é de € 135.132.514,60.

Constata-se que desse saldo faz parte o montante de € 79.112.987,39, registado na subconta 79063 - "Juras de activos titularizados" a crédito e que, em simultâneo, a subconta 66090 - "Juros por activos não desreconhecidos" regista a débito o mesmo montante. Isto significa que tal valor respeita a créditos (referentes quer a actividade de leasing, credito, ou locação) objecto de securitização/titularização e não constituiu um proveito da A... (...),

Deste modo, o valor a considerar no denominador no que se refere a conta 79, com fazendo parte do volume de negócios da A..., devera ser a diferença entre o total registado na conta, € 135.132.514,60 e o valor de € 79.112.987,39, registado tanto na subconta 79063 com na subconta 66090, isto é, € 56.019.527,21”

b) Nada a retificar

c) O montante de € 5.473.388,66 “considerado no denominador referente à conta 83 - "Ganhos em operações financeiras" coincide com o saldo da conta inscrito no

balancete em 31 de Dezembro de 2008. No entanto, e à semelhança do descrito relativamente a conta 79, alguns valores registados como proveitos na conta 83 têm como contrapartida o registo a débito numa conta de custos, neste caso a conta 69 - "Perdas em operações financeiras", em virtude de esses "ganhos" e "perdas" respeitarem a créditos que foram cedidos através de operações de titularização. Aliás, o próprio registo na conta 83 identifica claramente o que é titularizado e não titularizado."

Assim, conclui a AT, a este montante " considerado pela A... como parte do seu volume de negócios, haverá que subtrair a importância de € 4.682.081,68 por a mesma se encontrar registada na conta 83 e simultaneamente na conta 69 (correspondendo este registo a anulação dos ganhos registados naquela conta), não fazendo, pois, parte do seu volume de negócios. Assim, o valor a considerar no denominador da fracção, no que a conta 83 diz respeito, deverá ser € 791.306,98."

- d) *"O montante de € 15.472.888, 84 resulta do valor de € 9.852.987, 91 relevado Na conta 84..."Ganhos em operações financeiras" do balancete, acrescido de € 7.514.785,39, referente a um somatório de valores negativos que se encontram registados na mesma conta e deduzido de € 1.894.884,46, correspondente a diversos proveitos cuja exclusão se encontra prevista no n.º do art.º 23º do CIVA.*

Os valores negativos registados em diversas subcontas da conta 84, no montante de € 7.514.785,39, e que a A... acresceu ao saldo da mesma, correspondem a proveitos de contratos que se encontram titularizados, os quais foram transferidos para o cessionário, não constituindo, deste modo, proveitos da A... . Razão porque não devem influenciar o denominador da fracção, uma vez que não fazem parte do volume de negócios da empresa. (...),

No que se refere ao montante deduzido, de € 1.894.884,46, constatou-se que no mesmo está incluído o valor de € 193.767,41 registado na conta 8488020 -

"indenizações p/ incump. Contrat - clientes", superior ao saldo, de € 77.579,30, da conta 848802 - "indenizações p/incump. Contrat.

Esta situação resulta do facto de a A... ter registado em subcontas do mesmo grau (8488024, 8488025, 8488027 e 8488028) valores negativos.

Deste modo o valor a considerar, no que se refere a conta 8488 - "Outros", deverá ser €77.579,30, ao invés de € 193.767,41, daí resultando uma dedução de € 1.778.696,35, referente às situações previstas no nº 5 do artº 23.º do CIVA.

Assim, o montante a considerar no denominador da fracção para cálculo do pro rata de dedução, no que se refere à conta 84, deverá ser de € 8.074.291,56 (€ 9.852.987,91 -€ 1.778.696,35.”

e) No que se refere ao montante de 124.997.378,31, considera a AT que “*apenas será de considerar no denominador da fracção o montante de € 3.323.052,52, referente a proveitos que fazem parte integrante do volume de negócios da A... .*

f) Nada a retificar

g) No que respeita ao valor de € 57.802.532,41, a que “*a A... excluiu do denominador da fracção para calculo do pro rata, 38.762.138,12 correspondente ao rendimento dos títulos registados na sua carteira em resultado das diversas operações de titularização a que tem procedido ao longo dos anos e que ainda não atingiram a maturidade.*

Nos termos do art.º 9.º do CIVA, estas operações estão isentas de imposto, por se encontrarem previstas no nº 27 do mesmo artigo. Assim, de acordo com aquele normativo, estão isentas de imposto "as operações e serviços, incluindo a negociação, mas com exclusão da simples guarda e administração ou gestão, relativos a acções, (...), obrigações e demais títulos, com exclusão dos títulos representativos de mercadorias e dos títulos representativos de operações sobre bens imóveis (...);

Também de acordo com o artº 20.º do CIVA essas operações não conferem direito a dedução uma vez que tais rendimentos são pagas por entidades sedeadas/registadas em país pertencente à Comunidade Europeia.

No entanto, tais rendimentos não são de excluir do denominador uma vez que a detenção destas obrigações decorre da actividade levada a cabo pela A..., isto é, para continuar a conceder crédito, a empresa tem que obter os respectivos meios e a forma de financiamento escolhida tem implícita a aquisição, por parte do originator, de títulos de dívida emitidos pela Sociedade de Titularização de Créditos ou Veículo.

Além de que a aquisição das obrigações e a conseqüente percepção dos juros auferidos pelas mesmas tem um carácter continuado e está directamente relacionada com a actividade de concessão de crédito sob a forma de leasing, locação ou crédito propriamente dito, não podendo, pois, tais rendimentos juros) ser qualificados como acessórios, sendo para isso de incluir no denominador da fracção.”

Deste modo, o montante de € 38.762.138,12 não deve ser excluído do denominador da fracção para cálculo do pro rata”, conclui o Relatório da Inspeção Tributária.

h) a j) Nada a retificar

28- Face ao exposto no ponto anterior o denominador do *pro rata* recalculado pela AT cifra-se em € 75.739.849,53. E porque o recálculo do numerador (ver ponto 23), por parte da referida AT originou € 7.091.408,97, *o pro rata que serviu de cálculo à dedução do IVA relativo aos custos comuns, por parte da AT, cifrou-se em 9,36%, arredondado para 10%, nos termos do nº 8 do artº 23º do CIVA, e não 56,97%, arredondado para 57%, como calculou a Requerente, o que originou uma correcção de imposto em falta no montante de € 590.731,93, a que acrescem juros compensatórios no valor de €36.706.30, totalizando a liquidação controvertida € 627.438,23.*

29- Relativamente às retificações propostas pela Requerida refere a Requete quanto ao recálculo do numerador motivado pela correcção efetuada por forma a excluir da sua base de cálculo os montantes referentes à amortização de capital incluído nas rendas de locação e os montantes referentes a créditos titularizados, que discorda de todas as correções na *“medida em que padecem de manifesta ilegalidade, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, por violação dos artigos 16.º, 19.º, 20.º e 23.º do Código do IVA e dos artigos 11.º, 17.º, 18.º e 19.º da Sexta Diretiva, diploma comunitário vigente à data dos factos”*.

30- No que se refere à exclusão dos montantes referentes à amortização de capital, a Requerente considera que *“que os montantes a fazer constar da fração do cômputo do pro rata de dedução são os valores das operações (i.e., a sua base tributável), e não uma qualquer parcela dos mesmos, como sejam os proveitos apurados em função da realização de determinadas transmissões de bens ou prestações de serviços, conforme alegado pela AT.”*

31- E mais acrescenta que *“: No domínio das operações de locação financeira, cumpre assinalar o disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do Código do IVA: a base tributável a considerar para as operações resultantes de um contrato de locação financeira é o valor da renda recebida ou a receber do locatário”*.

32- E que *“em suma, o legislador nacional consagrou expressamente na letra da lei:*

- *que o montante anual do volume de negócios compreende todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo (nas quais se devem obviamente incluir as operações de locação financeira);*
- *que o valor tributável das operações resultantes de um contrato de locação financeira é o valor da renda recebida ou a receber do locatário.*

33- Para concluir que *“a lei [o n.º 4 do artigo 23.º conjugado com a alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º e, bem assim, com o artigo 41º, todos do Código do IVA] prescreve que a totalidade das importâncias auferidas com as rendas de operações de locação financeira (IVA excluído) faz parte integrante do conceito de volume de negócios, ao*

qual faz referência o artigo 19.º da Sexta Diretiva.”

- 34- No que concerne à exclusão dos créditos titularizados do cálculo do *pro rata*, a Requerente considera que *“a Autoridade Tributária limita-se a replicar os argumentos já anteriormente referidos, a propósito da exclusão dos valores de amortização financeira incluídos nas rendas de locação do numerador da fração de cálculo do pro rata de dedução.*
- 35- E mais refere: *“Nas operações de titularização de créditos ora em análise a Requerente cedeu, a uma terceira entidade, os direitos de crédito que detém sobre os locatários em determinados contratos de locação financeira, mas não cedeu a posição contratual de locador. Por outras palavras, nesses contratos de locação financeira, cujos créditos que lhe estão subjacentes foram cedidos, a ora Requerente continua a ser a entidade locadora, isto é, continua a ser a entidade responsável por prestar os serviços de locação e continua a ser a entidade responsável por cumprir todos os deveres associados à posição de locador e continua a ser a entidade que tem o direito de exigir ao locatário todos os deveres subjacentes à posição contratual de locatário. Mais concretamente, nas situações de titularização de créditos ora em análise, a Requerente outorga um contrato de locação de um veículo automóvel, na qualidade de locador, no qual é acordado um determinado período de vigência, sendo também acordado o pagamento pelo locatário de um determinado número de rendas (normalmente mensais) durante o período de vigência do contrato.*
- 36- *Em 16-12-2016 a requerente efectuou o pagamento integral das liquidações de imposto ora impugnadas.*
- 37- *A requerente apresentou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral em 2-7-2019 no uso da faculdade prevista no artigo 11º, do Dec-Lei nº 81/2018 após aceite a extinção da instância no processo que havia instaurado em 11-1-2011 e estava pendente a aguardar sentença no Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa sob o nº 98/11-6 BELRS.*

38- Neste processo o Ministério Público havia já emitido parecer no sentido da procedência da impugnação.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Motivação

O sobredito quadro factual resulta do alegado, sem contestação ou impugnação, por ambas as partes e está suportado nos documentos e na cópia do processo administrativo instrutor e relatório da inspeção tributária juntos aos autos.

A questão objeto do litígio não é “de facto” mas “de direito”.

Saneamento do processo

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades nem questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

II. FUNDAMENTAÇÃO (cont)

O DIREITO

Thema decidendum

Os atos objeto de impugnação são os atos de liquidação adicional de IVA e respetivos juros compensatórios relativos ao mês de dezembro de 2008, nas importâncias, parciais, de €590 731,93 e €36 706,30, respetivamente.

Imputa a Requerente a esses atos, se bem se entende a petição inicial, o vício de ilegalidade por falta de pressupostos de facto e de direito, com alegada violação do disposto nos artigos 16º, 19º, 20º e 23º, do CIVA e 11º, 17º, 18º e 19º, da Sexta Diretiva [Diretiva 77/389/CEE, do Conselho, de 17-5-1977], correspondentes aos artigos 173º e seguintes da atual Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28.11.2006.

No cerne da questão estão os divergentes entendimentos das partes relativamente à dedução de IVA quanto aos bens e serviços de utilização mista (artigo 23º, do CIVA), no caso de ser sujeito passivo uma instituição de crédito que, para além das operações financeiras que integram o seu objeto específico, pratica ainda operações de *leasing* e *ALD*.

Ou seja e mais concretamente: ponderados os métodos ou formas de cálculo da dedução de IVA quando o sujeito passivo efetua operações que conferem direito a dedução e outras que não conferem esse direito, discute-se se enferma ou não de vícios de ilegalidade por falta dos pressupostos de facto e de direito, a liquidação de IVA em que o cálculo do *pro rata* excluiu da base desse cálculo os montantes respeitantes à amortização de capital incluído nas rendas de locação e os montantes referentes a créditos titularizados.

O enquadramento legal e jurídico

Transcrevem-se, para melhor facilidade expositiva, as disposições legais e instrução administrativa mais relevantes para apreciar e dirimir o litígio:

Do Código do IVA:

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.

5 - No cálculo referido no número anterior não são, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

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

7 - Os sujeitos passivos que iniciem a actividade ou a alterem substancialmente podem praticar a dedução do imposto com base numa percentagem provisória estimada, a inscrever nas declarações a que se referem os artigos 31.º e 32.º

8 - Para determinação da percentagem de dedução, o quociente da fracção é arredondado para a centésima imediatamente superior.

9 - Para efeitos do disposto neste artigo, pode o Ministro das Finanças, relativamente a determinadas actividades, considerar como inexistentes as operações que dêem lugar à dedução ou as que não confirmem esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte

insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos n.os 2 e 3.

As Diretivas IVA¹

Os artigos 173º, 174º e 175º, da Diretiva nº 2006/112/CE, do Conselho, de 28.11.2006, estabelecem o seguinte:

Pro rata de dedução

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 168º, 169º e 170º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações (sublinhado nosso).

O pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174º e 175º, 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;

¹ A Diretiva nº 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977, foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28-11-2006, que nenhuma alteração substancial introduziu aos pressupostos fundamentais do exercício do crédito de imposto (cfr, v. g., artigos 17º e 19º, da Diretiva anterior e 173º e ss., da Diretiva atual).

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.»*

Artigo 174.º²

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.*

² Corresponde, ao artigo 19.º, da Sexta Diretiva (77/388/CEE, de 17-5-1977).

3. *Quando façam uso da faculdade prevista no artigo 191º 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.*

Artigo 175.º

1. *O pro rata de dedução é determinado anualmente, fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior.*

2. *O pro rata aplicável provisoriamente a determinado ano é calculado com base nas operações do ano anterior. Na falta de tal referência, ou quando esta não seja significativa, o pro rata é estimado provisoriamente, sob controlo da administração, pelo sujeito passivo, de acordo com as suas previsões.*

Todavia, os Estados–Membros podem continuar a aplicar a sua regulamentação em vigor em 1 de Janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados–Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respectiva adesão.

3. *A fixação do pro rata definitivo, que é determinado para cada ano durante o ano seguinte, implica a regularização das deduções operadas com base no pro rata aplicado provisoriamente.*

O ofício circulado da AT nº 30108, de 30-1-2009

Esta instrução administrativa estabelece o seguinte (realçando-se o que interessa neste processo, através da parte sublinhada):

Assunto: IVA - Direito à dedução Regras para a determinação do direito à dedução pelas instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as actividades de Leasing ou de ALD

Para conhecimento dos Serviços e de outros interessados, e tendo em vista divulgar a correcta 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 actividade de Leasing ou de ALD, comunica-se que, por meu despacho de 2009.01.30, proferido na informação nº 106, de 19 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdirector-Geral da área de Gestão do IVA, foi determinado o seguinte:

1. O ofício circulado nº 30103, de 2008.04.23, do Gabinete do Subdirector-Geral da área de Gestão do IVA, procedeu à divulgação de instruções genéricas no sentido de uniformizar a interpretação a dar às alterações introduzidas ao artigo 23º do Código do IVA (CIVA), de assegurar o correcto enquadramento das várias actividades face aos novos preceitos, de estabelecer os procedimentos a serem seguidos na determinação da dedução do imposto e, ainda, de clarificar os critérios a utilizar, quando haja recurso à afectação real na determinação do quantum do imposto a deduzir e sempre que esteja em causa bens e serviços de utilização mista.

2. De acordo com as referidas instruções e seguindo as regras do artigo 23º do CIVA, para apurar o imposto dedutível contido em bens e/ou serviços de utilização mista, aplica-se supletivamente o método da percentagem ou prorata, excepto quando estejam em causa operações não decorrentes de uma actividade económica, caso em que é obrigatória a afectação real. Nos demais casos, a afectação real é facultativa podendo, no entanto, a Administração Tributária impor esse método de imputação quando a aplicação do prorata conduza a distorções significativas na tributação (nº 3 artº 23º).

3. No caso de utilização da afectação real, obrigatória ou facultativa, e segundo o n.º 2 do artigo 23.º, o sujeito passivo para determinar o grau de afectação ou utilização dos bens e serviços à realização de operações que conferem direito a dedução ou de operações que não conferem esse direito, deve recorrer a critérios objectivos devendo, em qualquer dos casos, a determinação desses critérios objectivos ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da actividade global exercida e aos

bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de actividade económica relevante.

4. Os critérios adoptados podem ser corrigidos ou alterados pela DGCI, com os devidos fundamentos de facto e de direito, ou, se for caso disso, fazer cessar a utilização do método, se se verificar a ocorrência de distorções significativas na tributação.

5. No caso específico das entidades financeiras que desenvolvem igualmente actividades de Leasing ou de ALD, a prática conjunta de operações de concessão de crédito e de locação tributada, incluindo a locação financeira, implica, quando houver bens e serviços adquiridos que sejam conjuntamente utilizados em ambas, a necessidade de recorrer às disposições do artigo 23.º do CIVA para apuramento da parcela do imposto suportado, que é passível de direito a dedução.

6. Face à anterior redacção do artigo 23º do CIVA, no âmbito da aplicação do método da afectação real, sempre que não fosse viável a aplicação da afectação no cálculo do IVA dedutível relativamente a bens de utilização mista, a solução encontrada e seguida pelos Serviços como sendo a que mais se aproximava da neutralidade desejada, foi no sentido de ser aplicada uma proporção entre os dois tipos de operações, de forma a determinar, o mais aproximadamente possível, a afectação dos inputs a cada uma delas. No entanto, mediante a aplicação de um prorata específico, uma vez que previamente o método utilizado fora o da afectação real.

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 23.º 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 23.º do CIVA (sublinhado nosso).

A ora Requerente, é³ um sujeito passivo do IVA, tal como decorre do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA que, no âmbito da sua actividade económica, pratica operações de financiamento e concessão de crédito às quais se aplica a isenção do IVA prevista no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA e, simultaneamente, pratica operações de locação financeira mobiliária (Leasing e Aluguer de longa duração) tributadas em IVA, nos termos do artigo 16.º, n.º 2, alínea h), do CIVA.

A Impugnante considerou como operações tributadas para efeitos de IVA:

- i) a amortização financeira incluída nas rendas;
- ii) as rendas relativas a contratos de locação financeira mobiliária, que foram objecto de securitização / titularização de créditos

Todavia e segundo a AT e se bem se entende, estas operações, não constituindo quaisquer proveitos para o locador, não integram o seu volume negócios, e, por isso é que a inspecção tributária (doravante designada por IT) as subtraiu aos membros da fracção, visto não poderem influenciar o cálculo do *pro rata* ou percentagem de dedução.

³ Naturalmente que ao longo do texto reportamo-nos sempre ao ano da liquidação adicional objeto dos autos (2008).

Vejamos se tem fundamento a impugnação.

Adiante-se que a questão *sub judicio* tem sido objeto de variadas decisões jurisprudenciais, nem sempre convergentes atentas as incertezas e dúvidas interpretativas que suscita a matéria relativa à dedução do imposto (IVA) por parte de sujeitos passivos que praticam operações que conferem direito a essa dedução em conjunto com outras que não concedem esse direito: os denominados “sujeitos passivos mistos”.

Adiante-se desde já que a posição deste Tribunal coincide ou continua a coincidir com a que está essencialmente espelhada nos acórdãos do CAAD, proferidos, entre outros por Tribunais arbitrais coletivos presididos pelo árbitro que ora preside a este Tribunal [processos n.ºs 311/2017-T e 498/2018-T], e ainda e pelo menos pelos Tribunais Coletivos que julgaram os processos n.ºs 309/2017 e 335/2018-T (Jorge Lopes de Sousa), 312/2017-T (Fernanda Maçãs), 339/2018-T (Carlos Cadilha) e 646/2018-T (José Pedro Carvalho) e que se encontram publicados no respetivo *sítio* da internet (www.caad.org.pt) e que, naturalmente e abreviando fundamentação, seguiremos de muito perto.

Enquadramento

Os princípios gerais implícitos ao exercício do direito à dedução do IVA pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos arts. 19.º e 20.º do Código do IVA, daí resultando que para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, estas devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito

Desta forma, quando os sujeitos passivos praticam a jusante operações, sendo que umas conferem direito à dedução e outras não conferem esse direito – os denominados “sujeitos passivos mistos” - há que limitar, na respectiva proporção, o exercício desse direito à dedução, prescrevendo, como se viu, o n.º 1 do art. 23.º do CIVA (com redacção à data dos factos), que *“quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e*

prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução”.

Esta regra geral, conhecida por “método de percentagem de dedução” ou *pro rata*, pode ser afastada conforme o estatuído nos n.ºs. 2 e 3 do mesmo artigo, por aplicação do “método de afectação real” que comporta a possibilidade de deduzir a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens destinados a actividades que dêem lugar à dedução, mas, ao mesmo tempo, impede a dedução do imposto em operações que não conferem esse direito

Conseguida a separação ou a identificação das operações entre as que conferem direito à dedução e as que não conferem esse direito, a utilização do método de afectação real não levanta dúvidas, sendo que relativamente aos bens e serviços (despesas gerais ou comuns) cuja afectação é difícil ou impossível de concretizar, deverá a dedução ser efectuada em proporção aos indicadores que se mostrem mais justos e racionais

O n.º 4 do art. 23.º do CIVA (com redacção à data dos factos) estabelece que a percentagem de dedução referida no n.º 1 do mesmo artigo resulta duma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução, nos termos dos arts. 19.º e 20.º, n.º 1 do mesmo Código, e no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento;

Todavia, é de acrescentar que o art. 23.º do CIVA (com redacção à data dos factos) correspondia a duas normas Comunitárias: o art. 17.º, n.º 5 e o art. 19.º, ambos da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, reformulada pela Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28/11), sendo que estas normas têm que ser consideradas na interpretação das regras nacionais quanto ao direito à dedução do imposto suportado em bens de utilização mista.

O mencionado n.º 5 do art. 17.º dispõe que relativamente aos bens e serviços de utilização mista, a dedução do IVA só pode efectuar-se na proporção correspondente às operações que conferem o direito à dedução

Por seu turno, o n.º 1 do art. 19.º da Directiva (art. 174.º da actual Directiva do IVA) dita que quanto às regras para a determinação da percentagem de dedução: “O *pro rata* de dedução (...) resultará de uma fracção que inclui:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução (...);
- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do Imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. (...)”. (sublinhado nosso)

No caso em apreço, e tendo em conta o disposto no art. 23.º do CIVA e na Directiva do IVA, a percentagem de dedução (*pro rata*) foi corrigida pelos serviços de inspecção, porque, se bem entendemos o que consta do relatório da inspecção tributária, a amortização financeira incluída nas rendas de Leasing e ALD Financeiro, as rendas dos contratos securitizados, e a alienação / indemnização dos bens abatidos não devem integrar os membros da fracção, porque correspondem a montantes que não integram o volume de negócios da impugnante.

Pois bem: ao contrário do alegado pela AT, no cálculo do *pro rata* não só devem ser incluídos os juros e outros proveitos, como também os montantes correspondentes à aludida amortização financeira, às rendas dos contratos *securitizados* e à alienação/indemnização dos bens abatidos, independentemente de estes montantes constituírem ou não um “proveito” na esfera do locador.

Com efeito e no que tange à amortização financeira dos contratos de locação financeira (Leasing e ALD Financeiro) importa aqui ter, desde logo, presente o disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA nos termos do qual toda a renda constitui prestação de serviços sujeita a IVA.

Não há, por isso, para efeitos de sujeição a IVA — e consequentemente para efeitos de dedução —, lugar qualquer fraccionamento da renda, porquanto a distinção entre capital e juro nas operações de leasing e de ALD, que a AT vem defender nas suas alegações apenas tem o seu domínio de aplicação nas normas contabilísticas e na determinação do lucro tributável em IRC.

Ou seja: é sobre a totalidade da renda, sem distinção entre juro e capital, que se deve liquidar IVA, pois o valor tributável do imposto, nas operações de locação financeira é, segundo a alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, “*o valor da renda recebida ou a receber do locatário*”; e de ser claro também que o numerador da fracção que exprime a percentagem a dedução é constituído pelo “*montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar à dedução*”, ou seja pelo valor das operações que foram tributadas, e que o respectivo denominador é o “*montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo...*”, o que obviamente inclui as primeiras.

A solução proposta pela Administração Fiscal de tributar toda a renda, como manda a alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º, sobre o valor tributável, e de expurgar, para efeitos de apuramento da percentagem de dedução, do numerador e do denominador da fracção a parte da renda correspondente à amortização financeira não tem assim apoio direto nos textos legais.

Com efeito, a distinção entre capital e juro nas operações de leasing e de ALD, que a administração fiscal pretende fazer valer em sede de IVA, tem o seu domínio de aplicação nas normas contabilísticas e na determinação do lucro tributável em IRC, justificando-se aí em decorrência dos princípios do primado da substância sobre a forma e da especialização dos exercícios.

A contraprestação pela prestação de serviços realizada ao abrigo de um contrato de locação financeira (independentemente da natureza que a mesma assuma) é, incontestavelmente, a renda, sendo esta uma só e estando assim a sua totalidade sujeita a IVA.

Ora, se, para efeitos de sujeição a IVA, a renda é toda ela vista como contrapartida pela prestação de serviços efectuada no âmbito dos contratos de locação financeira - impondo à Requerente a obrigação de liquidar o IVA, e posterior entrega ao Estado, sobre a totalidade das rendas emitidas ao abrigo dos contratos de locação financeira —, não se descortina como pode a AT pretender desconsiderá-la para efeitos de cálculo do *pro rata*.

Não há assim fundamento legal para que o montante total das aludidas rendas não seja considerado no cálculo do *pro rata* e, portanto, não esteja integralmente compreendido no volume de negócios, ou seja, no montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar à dedução (numerador) e no montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo que dêem ou não lugar à dedução (denominador).

Por outro lado a questão não está apenas na possibilidade ou impossibilidade de utilizar um *pro rata* específico ou um *pro rata* geral para a dedução dos custos comuns, mas também na incoerência de, por um lado se tributarem as duas componentes da renda (amortização do capital e juros) e, para efeitos da percentagem de dedução, apenas se considerar a componente juros.

Acresce que o argumento invocado pela AT para excluir a componente “amortização de capital”, face ao facto de a não considerar como fazendo parte de volume de negócios da Requerente, não colhe, face ao artº 41º, do CIVA que, expressamente e sem prejuízo das exceções referidas nas alíneas a), b) e c), refere que o volume de negócios para efeitos de IVA é “constituído pelo valor, com exclusão do imposto, das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo”, não sendo lícito invocar, pra efeitos de IVA, outros conceitos estranhos ao próprio IVA.

Aliás, a seguir-se o entendimento da AT teríamos o IVA como um imposto sobre lucros e não um imposto sobre o volume de negócios. Se é certo que no caso das rendas a componente proveito são os juros, para efeitos do volume de negócios teremos de considerar as duas componentes da renda. A não ser assim e a título de exemplo, na venda duma viatura, a pronto,

seria de considerar apenas a margem de lucro para efeitos do volume de negócio. O que manifestamente não pode acontecer.

Por outro lado e no que concerne aos contratos securitizados, o facto de as rendas terem sido indexadas a um contrato de securitização em nada altera a sua qualificação, designadamente para efeitos de IVA, uma vez que se está perante uma “cessão” de créditos provenientes das rendas dos contratos de locação financeira e não perante a cessão da posição contratual assumida pela Requerente no âmbito dos contratos de locação financeira.

Ou seja: mantendo-se inalterada a relação jurídica do contrato de locação financeira, mantém-se igualmente inalterada a situação jurídico-tributária da relação, e sendo esta, como se viu, sujeita a IVA, não se compreende a invocação de que a renda, ainda que securitizada, não seja considerada na determinação da percentagem de dedução, ou seja, no cálculo do *pro rata*.

Por outro lado ainda, não é atribuída à AT, quer na Directiva do IVA quer no diploma que procedeu à sua transposição para o ordenamento jurídico nacional (CIVA), quaisquer prerrogativas específicas destinadas à alteração do modo de cálculo da percentagem de dedução do IVA autorizada para os bens de utilização mista, ou seja, relativamente aos custos comuns que não puderam ser atribuídos por critérios objectivos aos dois grupos de operações, tributadas e isentas, do sujeito passivo.

Assim é que qualquer interpretação no sentido de que a AT se encontra autorizada a conformar o método de cálculo do *pro rata* violaria os princípios subjacentes à mecânica do IVA e, consequentemente, a Directiva do IVA, porquanto *de modo algum se poderá retirar do disposto no n.º 4 do art.º 23.º do CIVA que no cálculo do pro rata deverá ser expurgado do montante da renda a parte respeitante à amortização do capital: a letra da lei simplesmente não comporta tal interpretação.*

Com efeito e à luz duma interpretação literal e sistemática dos n.ºs 2 e 3, do citado artigo 23.º, do CIVA, não é de concluir ou de afirmar, fundadamente, que o legislador tenha consagrado

expressamente a possibilidade de a AT, por sua iniciativa, mitigar o método do *pro rata* de forma a instituir um terceiro método ou método específico que altere a regra de cálculo da percentagem de dedução prevista ou estabelecida no n.º 4, do citado artigo 23.º.

Isto porque os poderes que o Código confere à AT através das sobreditas disposições legais apenas consentem que possam ser utilizados critérios mais objetivos na dedução pelo método de afectação real ou que se obrigue o sujeito passivo a utilizar esse método em substituição da dedução por percentagem; nunca a possibilidade de a AT fixar um cálculo de dedução em aplicação do volume de negócios distinto do previsto no citado n.º 4, do artigo 23.º que, designadamente, permita inserir no numerador e denominador da fração representativa do *pro rata* uma parte dos rendimentos sujeitos a IVA.

Certo que o ofício circulado n.º 30 108 citado e transcrito supra, para as instituições de crédito que pratiquem também operações de *leasing e ALD* e no uso da faculdade prevista no artigo 23.º-3, do CIVA, estabelece um coeficiente específico que permite calcular a percentagem de dedução apenas com base no montante anual de juros no entendimento de que a aplicação do *pro rata* geral estabelecido no artigo 23.º-4, do CIVA pode conduzir a “*distorções significativas na tributação*”, ou seja, veio estabelecer que aqueles sujeitos passivos passassem a utilizar o método da afectação real, pelas formas previstas nos n.ºs 8 e 9, do citado ofício circulado.

Ora acontece é que as circulares e instruções da AT, são meras orientações genéricas que se destinam a uniformizar, no âmbito dos serviços, a interpretação e aplicação das normas tributárias mas que, apesar da força vinculativa para a AT (cf artigo 68.º-A/1, da LGT), não podem sobrepor-se aos atos normativos de valor hierárquico superior nem podem servir de fundamento jurídico válido para, designadamente, imporem critério de dedução que não tenha suficiente e consistente apoio nos textos legais.

De todo o modo e independentemente deste obstáculo jurídico-formal, não deixa de causar, no mínimo, alguma dificuldade reconhecer, como fez a AT no citado ofício circulado, a pretensão de colmatar ou corrigir, pela forma aí estabelecida, *distorções significativas na tributação*,

quando é certo que, nas rendas de leasing em qualquer das suas modalidades (rendas constantes ou variáveis), ou juros são sempre apurados e pagos antes do capital e, conseqüentemente, tal circunstância acarreta flutuação ao longo do respetivo período contratual, flutuação que se refletirá inevitavelmente nas percentagens da dedução (*pro rata*) e que nada assim terão a ver com as diferentes intensidades de uso dos *inputs* comuns e conseqüentemente vão levar a tributação 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. Ou seja: ao invés de corrigir este critério parece poder conduzir ou introduzir, no mínimo, a alguma arbitrariedade na tributação.

O denominado “Caso Banco Mais”

No acórdão proferido em 10-07-2014, no processo n.º C-183/13, proferido 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, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração 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»*.

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»*.

Estava em causa neste processo (conhecido como “*Caso Banco Mais*”), a realização de atividade de crédito e de leasing automóvel por um Banco português e ainda não tinha sido emitido, na altura, o ofício circulado nº 30 108 supra referido e transcrito.

A decisão do TJUE no processo foi no sentido de que *“O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração 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.”*

Aí se assinalou que os EM (estado membros da EU) têm grande margem de liberdade na modelação dos critérios de dedução e o TJUE não exclui um “pro rata mitigado” como era aplicado em Portugal e que a condição para o efeito é a de que o pro rata mitigado produza resultados mais precisos na dedução dos custos mistos que um pro rata simples e que assim obedeça ao princípio da neutralidade (nº32): *“Para este efeito, a Sexta Diretiva não se opõe a que os Estados-Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do pro rata de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios (v., neste sentido, acórdão BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, n.º 24).”*

No caso do *leasing automóvel*, o TJUE sugere que a exclusão da componente amortização do *pro rata* conduz a resultados mais precisos porque será a componente financiamento que

consume o essencial dos custos mistos, ainda que incumbe ao tribunal de reenvio verificar se assim é (nºs 33/34): *“A este propósito, há que observar que, embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o setor automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de eletricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é efetivamente esse o caso no processo principal.*

Ora, nestas condições, o cálculo do direito à dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um pro rata de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método aplicado pela Fazenda Pública, baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas atividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o setor automóvel.”

Pois bem, começamos por reafirmar que o artigo 23º, do CIVA, não corresponde a mera e simples transposição do disposto na citada Diretiva IVA na medida em que, ao contrário desta, não previu ou consagrou o CIVA a possibilidade de a AT poder mitigar o *pro rata*, designadamente impondo que determinadas verbas sejam, ou não, consideradas no numerador / denominador da fórmula de cálculo da percentagem de dedução, ou seja, embora a Directiva lhe conferisse essa margem, no nosso ordenamento jurídico (ou seja no CIVA) consagrou-se apenas a possibilidade de a AT impor o uso de um determinado método (afecção real ou *pro rata*).

Ora compulsado o Acórdão do TJUE proferido no citado e denominado *“Caso Banco Mais”* logo se verifica que o mesmo parece assentar num equívoco, já que assume, sem efetivamente

o apurar, que a lei portuguesa (mais precisamente o disposto no artigo 23.º do Código do IVA) prevê mecanismos que permitam à AT impor outros métodos de dedução de IVA para bens e serviços de utilização mista.

Assim, o § 19 do Acórdão do TJUE refere: «*Consequentemente, importa considerar, como confirmou o Governo português na audiência, que o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA constitui a transposição, para o direito interno do Estado-Membro em causa, do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva*».

Como bem refere JOSÉ MARIA MONTENEGRO (*in* Comentário ao Acórdão “Fazenda Pública contra Banco Mais, SA” de 10 de julho de 2014 – Proc C-183/13) é «...*neste ponto base, diria mesmo, nevrálgico – que nos distanciemos do Acórdão do TJUE de 10 de julho de 2014. Pois não é verdade que a disposição constante do n.º 2 do art.º 23.º do Código do IVA (conjugado com o n.º 3) reproduz, em substância, a regra da determinação do direito à dedução enunciada no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, que é uma disposição derogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, dessa Diretiva. E mais dificuldade teremos em acompanhar a afirmação de que o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA constitui a transposição, para o direito interno do Estado-Membro em causa, do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva*» (*apud* Acórdão proferido no processo do CAAD, nº 311/2017-T, publicado em www.caad.org.pt).

É manifesto, por outro lado, que o citado Acórdão do TJUE não responde diretamente à pergunta prejudicial formulada e que assentou na questão de saber se a renda correspondente à amortização financeira deve ser considerada no denominador do *pro rata*, ou, ao invés, se apenas deveriam ser considerados os juros, por apenas estes constituírem a remuneração ou o proveito de uma entidade que desenvolve atividades de locação financeira (sujeitas) e outras atividades associadas à concessão de crédito (isentas).

Daí que, recolocada a questão, a resposta ao pedido prejudicial pretende incidir justamente sobre «...*se as disposições do sistema comum do IVA em matéria do direito à dedução, em*

particular as constantes do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, permitem a um Estado membro estabelecer que os bancos que também, realizam operações de locação financeira, apurem o direito à dedução relativo a bens e serviços de uso misto tomando em consideração, quanto às mencionadas operações, a parte correspondente à remuneração do capital (juros) investido na aquisição dos bens dados em locação, assim como eventuais comissões e encargos afins».

Ora foi, na verdade, erradamente, que o TJUE deu como assente na sobredita decisão proferida em sede de reenvio, que a legislação portuguesa (mais concretamente o CIVA) tinha transposto o que estava previsto na Directiva, ou seja, a possibilidade que a mesma concedia de os Estados Membros efectivamente mitigarem, em determinadas circunstâncias, o *pro rata*, podendo obrigar o contribuinte a incluir ou excluir determinadas verbas da fórmula de cálculo.

Mais concretamente: não é, salvo o devido respeito, verdadeiro que a disposição constante do n.º 2 do art.º 23.º do Código do IVA (conjugado com o n.º 3) reproduz, em substância, a regra da determinação do direito à dedução enunciada no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, que é uma disposição derogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, dessa Diretiva.

Certo que a Sexta Diretiva no art.º 17.º [n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c)], quando se referia, justamente ao *pro rata*, abriu a porta aos Estados-membros para que autorizassem ou obrigassem o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços. Sucede, todavia, que o legislador nacional preferiu não abrir essa porta, nada consagrando no sentido de conferir à sua Autoridade Tributária poderes com esse conteúdo pois que em momento nenhum e em lugar algum, se descortina nesse art.º 23.º a menção ou a consagração do poder de a Autoridade Tributária, perante um sujeito passivo que opta pelo método do *pro rata*, lhe impor condições à percentagem de dedução.

Isto é, para lá das instruções precisas fornecidas pelo n.º 4 do art.º 23.º - e que são objetivas na determinação daquela percentagem – o legislador não habilitou a Autoridade Tributária a

contrariar a percentagem de dedução tal como resulta do n.º 4 e antes é a interpretação efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira que afecta a neutralidade na medida em que (...) sujeita a totalidade da renda a IVA e não permite a dedução da parcela da amortização do capital e causa distorção na medida em que se pensarmos numa situação em que determinada empresa só realiza a actividade de Locação (seja em Leasing ou ALD) dúvidas não há de que a totalidade do IVA suportado com as rendas será aceite.

Assinale-se que, nos termos do artigo 267.º do TFUE, a competência do TJUE em sede de reenvio prejudicial, se limita à «*interpretação dos Tratados*», e à «*validade 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] e

– «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 citado artigo 23.º, 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.

Assim, a questão que se coloca reconduz-se a saber se no n.º 2, do citado artigo 23.º, 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 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 a Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português «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. (sublinhado nosso).

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. 1, do Código do Procedimento Administrativo.

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

E, no que concerne à necessidade de aplicação do método referido por imposição do princípio da neutralidade, tão pouco são indicadas e/ou demonstradas pela Autoridade Tributária e Aduaneira as razões por que tal método seria necessário para assegurar a «*sã concorrência*» ou a igualdade de todas as empresas, sendo certo que, na perspectiva do legislador nacional, a aplicação do *pro rata* 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.

De todo o modo – insiste-se - mesmo que o método previsto no ponto 9 do citado 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] .

Reafirma-se que a força vinculativa das circulares e outras resoluções da Autoridade Tributária e Aduaneira de natureza geral e abstracta e 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 aos 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). 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 (caso “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 fração 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 contrato»**, no que está ínsito que não é compaginável com a regra referida a imposição de uma percentagem de dedução especial de forma generalizada, independentemente da utilização real dos bens e serviços.

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 ofensa do princípio da legalidade.

Consequentemente, as liquidações ora impugnadas e em que foi dada execução a essa imposição, enfermam de vício de violação de lei, por errada aplicação do método de cálculo do *pro rata* de dedução.

Juros indemnizatórios e restituição de quantia paga em excesso

A Requerente pede ainda a restituição das quantias indevidamente pagas de € 590 731,93 [referente ao IVA, parcial, não deduzido, e portanto, liquidado em excesso, em relação ao que

deveria ter liquidado aplicando o método do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA] e de € 36 706,30 [relativa a juros igualmente pagos], ambas acrescidas dos inerentes e legais juros indemnizatórios desde 16-12-2016 [data dos pagamentos efetuados] até integral pagamento.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona a quantificação efectuada pela Requerente, alterando ou contestando apenas o critério ou fórmula usados, que, como se viu, com ausência de fundamentos legais válidos.

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.

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de restituição das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios.

Na sequência da ilegalidade das liquidações é manifesto que a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias que pagou indevidamente.

O regime substantivo do 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 no 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.

O erro das liquidações é obviamente imputável, como se viu, à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do n.º 1 deste artigo.

Consequentemente, a Requerente tem à restituição das quantias contestadas e indevidamente pagas, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT desde as datas dos pagamentos indevidos, até ser reembolsada.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal), desde a data de cada pagamento indevido até ao respectivo reembolso.

IV – DECISÃO

Pelo exposto, acordam os árbitros que integram este Tribunal Coletivo, em:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido formulado pela Requerente A..., SA e, em consequência:
- b) Determinar, conforme peticionado, a anulação parcial dos atos tributários impugnados no valor de €595.583,78 e juros compensatórios no valor de 37.007,78;

- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente as sobreditas importâncias, acrescidas dos juros legais nos termos supra, desde a data do respetivo pagamento (16-12-2016), até restituição efetiva e
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

V – 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 € **627 438,23**.

VI – Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **9 486,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, AT, conforme condenação supra

Lisboa, 27 de janeiro de 2020

O Tribunal Arbitral Coletivo

(José Poças Falcão)

(António Nunes dos Reis)

(Sérgio Vasques)

Vencido conforme declaração que segue.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Admitindo a complexidade do tema em discussão, não consigo acompanhar o sentido da decisão do colectivo que, com o respeito devido, julgo afastar-se da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e do Supremo Tribunal Administrativo.

Para melhor fundamentar a minha posição, e porque este não é caso isolado nesta matéria, acredito valer a pena começar por sintetizar o que resulta da jurisprudência do TJUE.

1. DIREITO EUROPEU: JURISPRUDÊNCIA DO TJUE

1.1. Acórdão Banco Mais (C-183/13)

No processo estava em causa banco português que realizava actividade de crédito e de leasing automóvel. À altura não tinha sido ainda emitido o Ofício-Circulado 30.108 mas a prática da AT era a mesma que veio a ser vertida no Ofício-Circulado. A decisão do TJUE no processo foi no sentido de que:

“O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração 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.”

Do acórdão Banco Mais sobressai que os Estados-Membros têm grande margem de liberdade na modelação dos critérios de dedução e que o TJUE não exclui um “pro rata mitigado” como o que é aplicado em Portugal. A condição para o efeito é a de que o “pro rata mitigado” produza resultados mais precisos na dedução dos custos mistos que um pro rata simples e e que assim obedeça ao princípio da neutralidade (nº32):

“Para este efeito, a Sexta Diretiva não se opõe a que os Estados-Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do pro rata de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios (v., neste sentido, acórdão BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, n.º 24).”

No caso do leasing automóvel, o TJUE sugere que a exclusão da componente amortização do pro rata conduz a resultados mais precisos porque será a componente financiamento que consume o essencial dos custos mistos, ainda que incumbe ao tribunal de reenvio verificar se assim é (nºs 33/34):

“A este propósito, há que observar que, embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o setor automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de eletricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é efetivamente esse o caso no processo principal.

Ora, nestas condições, o cálculo do direito à dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um pro rata de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método aplicado pela Fazenda Pública, baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas atividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o setor automóvel.”

1.2. Acórdão Volkswagen Financial Services (C-153/17)

No processo, estava em causa sociedade financeira do Reino Unido que realizava operações de leasing automóvel. Diferentemente do que sucede em Portugal, o direito do Reino Unido obrigava à desagregação das rendas de leasing em duas operações, seja para efeitos da lei comercial, seja para efeitos do IVA. A componente de juro estava isenta de IVA, sendo que apenas a componente amortização era tributada.

As autoridades do Reino Unido excluía também a componente amortização do pro rata, por entender que os custos mistos estão predominantemente associados à componente juro (financiamento) que é o cerne da actividade. Uma vez que a componente juros estava isenta, enquanto operação de crédito, o método aplicado pelas autoridades do Reino Unido tinha resultado mais gravoso para os contribuintes que o método aplicado pela AT portuguesa.

A decisão do TJUE no processo foi no sentido de que:

“Os artigos 168.o e 173.o, n.o 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor

acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, mesmo quando os custos gerais relativos às operações de locação financeira de bens móveis, como as que estão em causa no processo principal, não sejam repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja, na parte tributável da operação, mas no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação, ou seja, na parte isenta da operação, esses custos gerais devem ser considerados, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, como um elemento constitutivo do preço dessa disponibilização e, por outro lado, 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.”

Do acórdão VW Financial Services sobressai que o TJUE reitera que os Estados-Membros têm grande margem de liberdade na modelação dos critérios de dedução e não exclui um “pro rata mitigado” como era aplicado no Reino Unido (n.ºs 50-51)

“No entanto, nos termos do artigo 173.o, n.o 2, alínea c), da referida diretiva, os Estados-Membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os Estados-Membros podem, graças a essa disposição, aplicar, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método do volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do pro rata de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios (Acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, n.o 24).”

A condição é que esses critérios produza resultados mais precisos na dedução dos custos mistos que um pro rata simples e e que assim obedeça ao princípio da neutralidade (nº52):

“Assim, qualquer Estado-Membro que decida autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços deve garantir que as modalidades de cálculo do direito à dedução permitam estabelecer com a maior precisão a parte do IVA relativa às operações que conferem direito à dedução. Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal, inerente ao sistema comum do IVA, exige que as modalidades do cálculo da dedução reflectam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços de utilização mista que pode ser imputada a operações que conferem direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 10 de julho de 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, n.os 30 e 31).”

Através do acórdão VW Financial Services, o TJUE matiza o acórdão Banco Mais e vinca que há que verificar sempre no concreto se o critério alternativo aplicado pelos Estados Membros permite obter um resultado mais preciso e ter em conta a natureza das operações, que nem sempre terão os mesmos contornos que o leasing (nºs.56, 57, 58):

“Todavia, não se pode deduzir do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal de Justiça a propósito das operações de locação financeira em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 10 de julho de 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), que o artigo 173.o, n.o 2, alínea c), da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros, de maneira em geral, aplicarem a todos os tipos de operações semelhantes para o setor automóvel, como as operações de locação financeira em causa no processo principal, um método de repartição que não tem em conta o valor do veículo aquando da sua entrega.

Em particular, atendendo à natureza fundamental do direito à dedução, recordada no n.o 39 do presente acórdão, sempre que as modalidades de cálculo da dedução

não tenham em conta uma afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confiram direito à dedução, não se pode considerar que tais modalidades reflitam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações. Por conseguinte, tais modalidades não são suscetíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

Assim, no caso vertente, no que respeita ao método de cálculo do pro rata de dedução do IVA aplicado pela Administração Fiscal, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se este método tem em conta a afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais para efeitos das operações que conferem direito à dedução.”

Com isto, o TJUE não contradiz verdadeiramente o acórdão Banco Mais, limitando-se a matizar a sua posição. No essencial, o TJUE previne que não se pode dar por adquirido que os custos mistos não tenham qualquer relação com a componente amortização das rendas de leasing e que há sempre que olhar ao caso concreto.

A maior cautela do TJUE neste processo explica-se pelo diferente quadro legal e factualidade. Por um lado, no Reino Unido as rendas de leasing são quebradas em duas operações tributáveis, sendo que a componente juro está isenta, com o resultado de que a exclusão do pro rata da componente amortização tem um impacto mais gravoso do que se essa componente fosse tributada como sucede em Portugal. Por outro lado, diferentemente do que sucedia no processo Banco Mais, no processo VW Financial Services o tribunal de reenvio tinha já comprovado que os custos mistos (ou gerais) eram aproveitados por ambas as componentes de amortização e juros, o que impõe maior cautela (nº43):

“No caso vertente, resulta da decisão de reenvio que os custos gerais em causa no processo principal têm uma relação direta e imediata com a totalidade das atividades da VWFS, e não apenas com algumas delas.”

Em conclusão, **da jurisprudência do TJUE resulta que os Estados Membros gozam de margem de liberdade considerável na modelação dos critérios básicos de dedução previstos na Directiva IVA**. A análise do TJUE privilegia a substância e não tanto a forma, frisando que, à luz do princípio da neutralidade, essencial é que a modelação feita pelos Estados-Membros permita imputar os custos gerais de uma actividade com maior rigor que um pro rata simples. É nessa condição, que importa aos tribunais de reenvio verificar, que o TJUE admite os métodos de dedução em causa nos processos Banco Mais e VW Financial Services.

É certo, porém, que o TJUE autoriza com estas decisões que a componente de amortização do leasing seja expurgada do pro rata mesmo quando os Estados-Membros tratem a renda como uma (contra)prestação una para efeitos de incidência.

2. DIREITO NACIONAL: O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Os argumentos suscitados neste processo arbitral, no entanto, não se ficam pelo direito europeu, centrando-se antes no princípio constitucional da legalidade tributária.

A tese suscitada pela Requerente é a de que, ainda que a Directiva IVA permita a modelação dos critérios de imputação dos custos mistos e a eventual imposição de um pro rata “mitigado” por parte da AT, falta norma no art.23º do CIVA que o preveja. O legislador não teria aproveitado a margem de liberdade que a Directiva IVA lhe facultava e, por isso, Ofício-Circulado 30.108 seria inválido, estando a AT obrigada a aplicar um pro rata “simples”. Neste sentido vão as decisões arbitrais nos processos n.ºs 309/2017-T, 20.11.2017; 311/2017-T, 9.01.2018; e 312/2017-T, 16.01.2018.

Com a devida vénia, a tese não parece convincente. As normas do Código do IVA têm que ser interpretadas em conformidade com o direito europeu que lhes serve de parâmetro de validade e com a jurisprudência do TJUE que fixa sentido ao direito europeu.

Nos processos Banco Mais e VW Financial Services, quando o TJUE reconhece aos Estados Membros margem de liberdade para modelar os critérios básicos de dedução dos custos gerais, fá-lo com fundamento no art.17, nº5, parágrafo 3, alínea c), da Sexta Directiva — actual art.173, nº2, alínea c), da Directiva IVA. Por outras palavras, o TJUE reconduz estes métodos de dedução — “pro rata mitigados” ou “coeficientes de imputação específicos”, que se traduzem na exclusão de certas operações do pro rata — à norma da Sexta Directiva que permite aos Estados Membros impor a afectação real dos custos mistos. Assim, o TJUE reconhece implicitamente e sem formalismo de maior que estes métodos de dedução representam uma espécie de critérios *ad hoc* de afectação real.

Vale a pena confrontar a redacção das disposições que aqui estão em causa:

<p>Sexta Directiva, art.17, nº5, par.3, c)</p>	<p>5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.</p> <p>Este pro rata é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.</p> <p><i>Todavia, os Estados-Membros podem:</i></p> <p>[...]</p>
--	---

	<p><i>c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;</i></p> <p>[...]</p>
<p>CIVA, art.23, nºs2/3 [2004]</p>	<p>1. Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que deem lugar a dedução.</p> <p><i>2. Não obstante o disposto no número anterior, poderá o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, sem prejuízo de a Direção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.</i></p> <p><i>3. A administração fiscal pode obrigar o contribuinte a proceder de acordo com o disposto no número anterior:</i></p> <p>[...]</p> <p><i>b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.</i></p> <p>[...]</p>
<p>Directiva art.173, nº2, c)</p>	<p><i>2. Os Estados-Membros podem tomar as medidas seguintes:</i></p> <p>[...]</p>

	<p><i>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;</i></p>
<p>CIVA, art.23, nº3, b) [actual]</p>	<p>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.</p> <p>3 - A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior:</p> <p>[...]</p> <p>b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.</p>

É fácil ver que, ressalvado o pormenor, a norma do art.17, nº5, parágrafo 3, alínea c), da Sexta Directiva — hoje o art.173, nº2, alínea c) da Directiva IVA — corresponde *na substância e nos efeitos* ao art.23º, nº3, b) CIVA. Foi isso mesmo que o TJUE entendeu no acórdão Banco Mais, notando que o art.23º, nº2, conjugado com o nº3, do CIVA português reproduz “em substância” o art.17, nº3, parágrafo 3, alínea c), da Sexta Directiva (nº16/19):

“Decorre dos elementos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o litígio no processo principal tem por objeto a legalidade da decisão da Fazenda Pública que recalcula o direito à dedução do Banco Mais no que respeita aos bens e serviços de utilização mista, por aplicação do regime de dedução previsto no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA.

Ora, segundo esta disposição, conjugada com o artigo 23.º, n.º 3, do CIVA, no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, um sujeito passivo pode ser obrigado a efetuar a dedução do IVA em função da afetação real da totalidade ou de parte dos bens e serviços utilizados.

Assim, a referida disposição reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, que é uma disposição derogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, dessa diretiva.

Consequentemente, importa considerar, como confirmou o Governo português na audiência, que o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA constitui a transposição, para o direito interno do Estado-Membro em causa, do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva.”

No mesmo sentido tem ido o STA, nos acórdãos de 29.10.2014 (proc.01075/13); 3.061015 (proc.0970/13); 17.06.2015 (proc.01874/13; 27.01.2016 (proc.0331/14); e 15.11.2017 (proc.0485/17). No acórdão de 3.06.2015, observa o STA: “Ora, nesta perspectiva a norma do artº 23º nº 2 do CIVA, ao permitir que Administração tributária imponha condições especiais no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada na Directiva do IVA - artº 17º, nº5, terceiro parágrafo, al. c) da sexta directiva, quando ali se estabelece que, «todavia, os Estados-membros podem: autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou parte dos bens ou serviços».”

3. CONCLUSÃO

Seja no acórdão Banco Mais, seja no acórdão VW Financial Services, o TJUE reconduz estes métodos de dedução — que se traduzem na exclusão de elementos determinados do pro rata — às normas que reconhecem aos Estados Membros a faculdade de impor aos contribuintes um critério de afectação real. Dito de outro modo, *estes coeficientes de imputação específicos são tratados pelo TJUE como critérios ad hoc de afectação real.*

As normas da Directiva IVA têm correspondência no direito interno português, ressalvada diferença pontual de redacção e estrutura. Se, na leitura do TJUE, as normas da Directiva IVA que prevêm a imposição do método da afectação real podem servir de fundamento à aplicação critérios de imputação específicos, então devemos reconhecer às normas do Código do IVA que prevêm a imposição do método da afectação o mesmo alcance.

As normas do Código do IVA têm que ser interpretadas de acordo com o direito europeu que lhes serve de parâmetro de validade e com a jurisprudência do TJUE que fixa sentido ao direito europeu, estando os tribunais nacionais vinculados ao princípio do primado.

Interpretada a lei nacional em conformidade com o direito europeu que lhe serve de parâmetro, e atenta a jurisprudência do TJUE, é de concluir que o Ofício-Circulado 30.108 tem amparo suficiente no art.23, n.º3, alínea b), CIVA, tal como sustenta a AT. O fundamento do Ofício-Circulado 30.108 e do pro rata mitigado ou “coeficiente específico de imputação” nele previsto não deve por isso ser procurado no art.23, n.º4, CIVA.

Sérgio Vasques