

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 531/2019-T

Tema: IVA – Município; delimitação negativa da incidência; direito à dedução do imposto.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 08 de agosto de 2019, o **A...**, NIPC..., com sede na ..., n.º..., ... (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à:

- Declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA respeitantes aos períodos de 201601, 201602, 201603, 201604, 201605, 201606, 201607, 201608, 201609, 201610, 201611 e 201612, no montante total a pagar de € 42.307,23, e das liquidações de juros compensatórios referentes aos períodos de 201601, 201602, 201605, 201607, 201608, 201610, 201611 e 201612, no montante total de € 1.409,62;

- Declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018... que teve por objeto os aludidos atos de liquidação; e

- Declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2018... interposto contra a decisão de indeferimento da predita reclamação graciosa.

O Requerente juntou 14 (catorze) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), o Requerente faz assentar a impugnação dos atos tributários controvertidos, sumariamente, no seguinte:

É um organismo de direito público que exerce as atribuições que lhe são conferidas por lei, tendo em vista a satisfação das necessidades da comunidade local.

Tendo efetuado uma revisão aos procedimentos adotados em sede de IVA no ano de 2013 (cujas conclusões viriam a ser replicadas para os anos seguintes, incluindo o ano de 2016), verificou que não exerceu o direito à dedução do valor do IVA que, nos termos dos artigos 20.º e 23.º do Código do IVA lhe assiste, suportando deste modo um custo que, de acordo com o princípio da neutralidade do IVA, não lhe é imputável.

Nessa sequência, exerceu o direito à dedução de todo o imposto que lhe era consentido por não ter aplicado o método da afetação real no tratamento do IVA incorporado na aquisição de recursos identificados como exclusivamente afetos a operações que conferem o direito à dedução, em conformidade com o enquadramento jurídico-tributário em vigor.

Ainda no âmbito da revisão efetuada aos procedimentos por si adotados em sede de dedução de IVA, detetou que na determinação do cálculo do respetivo *pro rata*, por lapso, não procedeu à exclusão, do denominador da fração, de determinados montantes, nomeadamente, os respeitantes a impostos diretos (registados na conta #72.1) e outros proveitos e ganhos extraordinários (registados na conta #79).

Nesta conformidade, em virtude da revisão de procedimentos efetuada a partir de dezembro de 2013, passou a encontrar-se em posição de crédito de imposto, do qual viria a solicitar o correspondente reembolso em outubro de 2016, no valor total de € 72.169,64, o qual foi efetiva e totalmente reembolsado.

Subsequentemente, foi sujeito a diversos procedimentos de inspeção tributária, no âmbito dos quais a AT efetuou correções em sede de IVA, a favor do Estado, relativamente aos anos de 2013, 2014 e 2015 – que se refletiram no valor do crédito de imposto apurado em outubro de 2016 –, tendo sido recalculadas as respetivas declarações periódicas de IVA por si submetidas (referentes aos períodos de 2013 a 2016) e emitidas liquidações adicionais de imposto e liquidações de juros compensatórios.

Por discordar do entendimento propugnado pela AT, apresentou reclamação graciosa contra as liquidações adicionais de IVA e as liquidações de juros compensatórios que foram emitidas, a qual foi indeferida. Por continuar a discordar do entendimento da AT, interpôs recurso hierárquico, o qual foi igualmente indeferido.

No tocante à redução do universo de inputs suscetível de recuperação por *pro rata*, propugnada pela AT, o Requerente começa por afirmar que as atividades que a AT alegou serem realizadas pelo Requerente no âmbito dos seus poderes de autoridade, estão relacionadas com escolas, redes pluviais e de saneamento, bem como iluminação pública e manutenção de espaços verdes.

O Requerente discorda deste entendimento na medida em que os *inputs* identificados não são afetos exclusivamente às atividades referidas, sendo utilizados, simultânea e indiscriminadamente, em atividades que conferem direito à dedução e a operações que não conferem este direito, advindo daí a necessidade de inclusão destes *inputs* para efeitos do cálculo do *pro rata*, dada a impossibilidade de proceder à correta discriminação de tais consumos em conformidade com a qualidade de informação contabilística de que dispõe. Assim, em virtude da impossibilidade de segregar gastos de acordo com o respetivo destino quando não diretamente imputáveis à produção de operações tributáveis em IVA (e que conferem direito ao crédito/dedução do IVA incorrido para a respetiva realização), o Requerente vê-se na posição de, na prática, não conseguir adequadamente separar *ex ante* os *inputs* eventualmente subjacentes às referidas atividades ou às atividades não subsumíveis no conceito de atividade económica.

O método da afetação real é utilizado, para além das situações obrigatórias referidas no artigo 23.º do Código do IVA, para a dedução do imposto incorrido nas aquisições de bens e serviços onde é exequível a afetação ou imputação, com recurso a critérios objetivos, de tais bens e serviços a operações ativas realizadas pelo Requerente que conferem o direito à dedução (permitindo a recuperação da totalidade do IVA) ou que não conferem tal direito (não permitindo a recuperação de qualquer montante de imposto). Quando a referida afetação de bens e serviços a operações que conferem e não conferem o direito à dedução não é possível, atendendo a que estão em causa bens e serviços indistintamente utilizados na realização de ambos os tipos de operações, habitualmente designados recursos comuns ou de utilização mista,

o método *pro rata* constitui o mecanismo adequado a determinar o imposto incorrido suscetível de dedução.

Relativamente à inclusão no denominador dos outputs relacionados com impostos diretos, reembolsos e restituições, propugnada pela AT, o Requerente considera que as receitas referentes a impostos diretos e outros proveitos e ganhos extraordinários não decorrem do exercício de uma atividade económica, não devendo, por isso, ser incluídos no denominador do cálculo do *pro rata*, em conformidade com o disposto no artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA.

No tangente aos montantes provenientes do Orçamento do Estado, estes não correspondem a contraprestações destinadas a remunerar operações realizadas pelo Município, pelo que não podem ser enquadradas no conceito de atividade económica e, portanto, não deverão ser incluídos no denominador para efeitos de cálculo do *pro rata*, não obstante a respetiva proporção no conjunto geral de atividades desenvolvidas pelo Requerente.

Quanto aos reembolsos e restituições (nos quais se incluem os juros de mora), os mesmos não são de incluir no cálculo do *pro rata* porquanto estes proveitos não decorrem igualmente do exercício de uma atividade económica, por constituírem ganhos nos quais o Requerente não efetuou qualquer atividade ou esforço para a sua obtenção, não afetando recursos aos mesmos.

Entendimento similar se impõe quanto aos valores referentes às transferências e subsídios obtidos, incluindo os respeitantes ao Fundo de Equilíbrio Financeiro, porquanto aquelas receitas não correspondem à contraprestação de qualquer atividade por parte do Município, não correspondendo inerentemente a uma atividade económica.

Na sequência do exposto, o Requerente formula as conclusões que se transcrevem:

«a. A redução que a AT opera ao universo de inputs cujo IVA é suscetível de recuperação por pro rata não encontra objetivamente respaldo na realidade da atividade económica do Requerente, na medida em que tais inputs são afetos, simultaneamente e indiscriminadamente, a operações que conferem direito à dedução e a operações que não conferem este direito, devendo ser aceite a sua inclusão para efeitos de dedução por via do método do pro rata.

b. O método da afetação real é utilizado, para além das situações obrigatórias referidas no artigo 23.º do Código do IVA, para a dedução do imposto incorrido nas aquisições de bens

e serviços onde é exequível a afetação ou imputação, com recurso a critérios objetivos, de tais bens e serviços a operações ativas realizadas pelo Requerente que conferem direito à dedução (permitindo a dedução da totalidade do IVA) ou que não conferem tal direito (não permitindo a recuperação de qualquer montante de imposto).

c. Quando a referida afetação de bens e serviços a operações que conferem e não conferem o direito à dedução não é possível, atendendo a que estão em causa bens e serviços indistintamente utilizados na realização de ambos os tipos de operações, comumente designados recursos comuns ou de utilização mista, o método do pro rata constitui o mecanismo adequado a determinar o imposto incorrido suscetível de dedução.

d. Os outputs relacionados com impostos indiretos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos não devem ser incluídos no denominador do pro rata, por constituírem proveitos que não decorrem do exercício de uma atividade económica.»

Noutra ordem de considerações, o Requerente afirma que prestou uma garantia bancária a fim de suspender os processos de execução fiscal que lhe foram instaurados para cobrança coerciva das liquidações de imposto e de juros compensatórios controvertidas e que, nessa medida, o eventual provimento do pedido importa o reconhecimento que a prestação daquela garantia bancária se mostrou indevida, com as inerentes consequências, designadamente no tangente ao direito do Requerente a ser indemnizado por tal ocorrência, em resultado de ter suportado e continuar a suportar custos (encargos bancários) desnecessários com tal garantia.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 13 de agosto de 2019.

4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 26 de setembro de 2019, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do

artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b)* e *c)*, do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 16 de outubro de 2019.

5. No dia 15 de novembro de 2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido.

A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas, tendo apenas procedido à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, *PA*).

6. A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação:

No conjunto de aquisições de bens e serviços objeto de incidência do coeficiente de dedução (*pro rata*) aplicado pelo Requerente, detetaram-se *inputs* que pelas suas características e destino não foram afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, mas apenas afetos à realização de operações que não conferem o direito à dedução, especialmente as desenvolvidas no âmbito dos poderes de autoridade, portanto, não suscetíveis de facultarem o direito à dedução (parcial ou total) do imposto neles contido.

Relativamente à dedução de imposto sobre o IVA apurado em 201601 a 201609 e 201611 a 201612, foram analisados os documentos justificativos dos montantes inscritos nos campos de dedução 20 e 24 da declaração periódica e foram detetados diversos *inputs* que, pelas suas características e utilização, não tiveram como destino a realização de operações tributáveis em sede de IVA e, por isso, não possibilitam o direito à dedução do imposto neles contido – incorreta dedução de montantes cujo enquadramento se insere em atividades desenvolvidas pelo Município no uso dos poderes de autoridade (cf. artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA) – devendo o respetivo valor de IVA ser extraído do montante apresentado por não encontrar enquadramento na alínea *a)* do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.

No tocante à dedução de imposto nos consumos mistos, a AT afirma que uma vez que o Requerente realiza operações ativas com liquidação de IVA, assistindo-lhe nessa medida o direito à dedução de imposto, dentro do âmbito do mecanismo (dedução/liquidação) do IVA e do princípio da neutralidade do imposto, negar-lhe completamente o direito à dedução, por aplicação incorreta de um coeficiente de dedução, provocaria uma tributação distorcida. Com efeito, será mais correto proceder à correção do coeficiente em termos mais consentâneos com a realidade operativa do Requerente, ainda que dentro de parâmetros volumétricos, atenta a ausência de método objetivo que reflita a intensidade de uso dos bens e serviços nas diversas operações, método não apresentado pelo Requerente apesar da reformulação de procedimentos promovida.

Quanto à inclusão no denominador para efeitos de cálculo do *pro rata* dos *outputs* relacionados com impostos diretos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos, a AT afirma que todas estas receitas não podem ser enquadradas no conceito de atividade económica e, por isso, não podem ser consideradas (pela sua inclusão no respetivo denominador) para efeitos do cálculo do *pro rata* previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA.

Por outro lado, diz a AT que se afigura manifesto que a aplicação do *pro rata* no contexto expresso pelo n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma atividade económica, quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os sujeitos passivos exercem também operações que não conferem esse direito e apuram o montante de imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (*pro rata*), nos termos da alínea b) do n.º 1 do citado artigo. A determinação de um coeficiente de dedução *pro rata* num universo de operações decorrentes de uma atividade económica e de operações fora do campo do imposto não fica obrigada à disciplina prevista nesse n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA.

No tangente à peticionada indemnização por prestação de garantia indevida, a AT propugna que a mesma depende de estarem reunidos os pressupostos legais do artigo 53.º da LGT, matéria cuja apreciação tem a sua sede na competente execução do julgado, caso venha a proceder a pretensão do Requerente, pelo que não deverá ser conhecida nesta instância arbitral.

7. O Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, concedeu prazo para a apresentação de alegações escritas facultativas e sucessivas, tendo fixado o dia 16 de abril de 2020 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

8. Apenas o Requerente apresentou alegações escritas, de facto e de direito, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida no pedido de pronúncia arbitral.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa diversos atos de liquidação de IVA e de liquidação de juros compensatórios, sendo peticionada a declaração de ilegalidade e a anulação de cada um deles –, em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pelo Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (cf. artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

§1. DA COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

10. No âmbito do pedido de pronúncia arbitral, o Requerente, além do mais, peticiona o seguinte:

«c) A condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, em conformidade com o disposto no artigo 53.º da LGT e no artigo 171.º do CPPT.»

Em sede de Resposta, a Requerida veio dizer o seguinte a este propósito:

«79. Por fim, sem conceder, quanto à indemnização por prestação indevida de garantia, cumpre salientar que a mesma depende de estarem reunidos os pressupostos legais do art. 53.º da LGT, matéria cuja apreciação tem a sua sede na competente execução do julgado, caso este venha a considerar procedente a pretensão do Requerente,

80. Razão porque não deverá o pedido, nesta parte, ser conhecido nesta instância pelo Tribunal Arbitral.»

Apesar de não o afirmar expressamente, afigura-se inequívoco que a Requerida questiona a competência material deste Tribunal Arbitral para conhecer da peticionada indemnização por prestação de garantia indevida.

O âmbito de competência material do tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (cf. artigo 13.º do CPTA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT), sendo que a infração das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, que é de conhecimento oficioso (cf. artigo 16.º do CPPT e artigos 96.º, alínea a) e 97.º, n.º 1, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

11. Isto posto. Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, proclama-se, como diretriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, 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 é um meio processual que tem por objeto um ato em matéria tributária, visando apreciar a sua legalidade e decidir se deve ser anulado ou ser declarada a sua nulidade ou inexistência, como decorre do artigo 124.º do CPPT.

Apesar de o processo de impugnação judicial ter por objeto primacial a declaração de nulidade ou inexistência ou a anulação de atos dos tipos referidos, tem sido pacificamente entendido que nele podem ser proferidas condenações da Administração Tributária a pagar juros indemnizatórios e a indemnização por garantia indevida.

Pela análise dos artigos 2.º e 10.º do RJAT, verifica-se que apenas se incluíram nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD questões da legalidade de atos de liquidação ou de atos de fixação da matéria tributável e atos de segundo grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, atos esses cuja apreciação se insere no âmbito dos processos de impugnação judicial, como resulta das alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Isto é, constata-se que o legislador não implementou a autorização legislativa no que concerne à parte em que se previa a extensão das competências dos tribunais arbitrais a questões que são apreciadas nos tribunais tributários através de ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Contudo, em sintonia com a intenção subjacente à autorização legislativa de criar um meio alternativo ao processo de impugnação judicial, deverá entender-se que, quanto aos pedidos de declaração de ilegalidade de atos dos tipos referidos no seu artigo 2.º, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm as mesmas competências que têm os tribunais estaduais em processo de impugnação judicial, dentro dos limites definidos pela vinculação que a Autoridade Tributária e Aduaneira veio a fazer através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT.

Com efeito, 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 diretriz, 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*”.

Assim, à semelhança do que sucede com os tribunais tributários em processo de impugnação judicial, os tribunais arbitrais são competentes para apreciar os pedidos de reembolso das quantias pagas, de pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Nesta conformidade, este Tribunal Arbitral é materialmente competente para conhecer *in totum* o pedido de pronúncia arbitral.

*

12. Não existem quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

13. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente é uma pessoa coletiva de direito público que exerce as atribuições que lhe são conferidas por lei, tendo em vista a satisfação das necessidades da comunidade local.

b) Em matéria de IVA, o Requerente está enquadrado no regime normal mensal, sendo que, no âmbito das suas atribuições, realiza operações que estão fora do campo de aplicação do

imposto, por decorrerem dos seus poderes de autoridade, operações tributáveis no âmbito do imposto e operações isentas do imposto. [cf. documento n.º 8 anexo ao PPA e PA (RIT 2016 (OI2017...))]

c) Para efeitos de tratamento do IVA incorrido na aquisição de bens e serviços necessários à realização da sua atividade, o Requerente utilizava genericamente, no passado, o método do *pro rata* de dedução. [cf. documento n.º 8 anexo ao PPA e PA (RIT 2016 (OI2017...))]

d) Tendo efetuado uma revisão aos procedimentos adotados em sede de IVA no ano de 2013 (cujas conclusões viriam a ser replicadas para os anos seguintes, incluindo o ano de 2016), o Requerente concluiu que a metodologia adotada quanto à dedução do IVA incorrido se apresentava desadequada em face da realidade económica da atividade que prossegue e que, designadamente, não se encontrava a exercer o direito à dedução do valor do IVA que entende assistir-lhe, suportando deste modo um custo que não lhe é imputável.

e) Subsequentemente, o Requerente exerceu o direito à dedução de todo o imposto que entendeu lhe era consentido por não ter aplicado o método da afetação real no tratamento do IVA incorrido na aquisição de recursos identificados como exclusivamente afetos a operações que conferem direito à dedução do imposto.

f) Adicionalmente, ainda no âmbito da revisão efetuada aos procedimentos por si adotados em sede de dedução de IVA, o Requerente detetou que na determinação do cálculo dos respetivos *pro rata* não procedeu à exclusão, do denominador da fração, de determinados montantes, nomeadamente os respeitantes a impostos diretos (registados na conta #72.1) e outros proveitos e ganhos extraordinários (registados na conta # 79).

g) Neste contexto, em virtude da revisão de procedimentos efetuada a partir de dezembro de 2013, o Requerente passou a encontrar-se sucessivamente em posição de crédito de imposto, cujo correspondente reembolso viria a solicitar em outubro de 2016, no valor total de € 72.169,64.

h) Tendo em vista apurar a legitimidade do pedido de reembolso efetuado, o Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2016., tendo sido então notificado, através do ofício n.º..., de 20 de janeiro de 2017, para prestar diversas informações

e esclarecimentos complementares, o que fez, em 3 de fevereiro de 2016, nos termos constantes do ofício anexo como documento n.º 6 ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

i) No âmbito daquele mesmo procedimento inspetivo, foi elaborado o respetivo Relatório de Inspeção Tributária que aqui se dá por inteiramente reproduzido, nos termos do qual foi indeferido o sobredito pedido de reembolso apresentado pelo Requerente e foram efetuadas correções meramente aritméticas em sede de IVA, quanto às deduções registadas nos campos 20 e 24 da declaração periódica atinente ao período de 201610, no montante total não aceite de € 2.972,78. [cf. PA (RIT 2016 (OI2016...))]

j) A coberto das Ordens de Serviço n.ºs OI2017..., OI2017... e OI2017..., o Requerente foi sujeito a um procedimento inspetivo dirigido aos exercícios de 2013, 2014 e 2015, que foi despoletado pela ocorrência da situação de crédito de imposto permanente a seu favor em contexto de utilização de coeficiente *pro rata*, no âmbito do qual foi elaborado o respetivo Relatório de Inspeção Tributária que aqui se dá por inteiramente reproduzido e de que resultaram correções meramente aritméticas em sede IVA, tendo sido apurados os seguintes montantes de imposto a regularizar a favor do Estado [cf. documento n.º 7 anexo ao PPA e PA (RIT 2013-2014-2015)]:

Período	201312	201412	201512
Imposto a regularizar a favor do Estado	27.288,11	36.715,59	40.539,50

k) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2017..., o Requerente foi sujeito a um procedimento inspetivo, dirigido aos períodos de 201601 a 201609 e 201611 a 201612, o qual foi despoletado pela ocorrência da situação de crédito de imposto permanente a seu favor em contexto de utilização de coeficiente *pro rata*, o qual culminou com a elaboração do respetivo Relatório de Inspeção Tributária que aqui se dá por inteiramente reproduzido e de que resultaram as seguintes correções meramente aritméticas em sede de IVA, com a fundamentação que seguidamente se respiga nos segmentos mais relevantes [cf. documento n.º 8 anexo ao PPA e PA (RIT 2016 (OI2017...))]:

Resumo das correções	2016
IVA não aceite 2016, todos os períodos menos 201610	33.055,06

Correção à regularização – cálculo coeficiente definitivo	-5.009,28
Valor a regularizar a favor do Estado	28.045,78

«III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria tributável

(...)

III.1. Enquadramento tributário em sede de IVA da situação em análise

De acordo com o informado pelo SP, em termos de dedução de imposto, este seguiu um procedimento de dedução mediante a aplicação de um coeficiente, denominado pro-rata, calculado provisoriamente de 3% (determinado pelos valores do ano anterior), aplicado a um espectro largo de inputs, designado método de “afetação real”, em seguimento da reformulação da metodologia de dedução aplicada a anos anteriores. Este coeficiente pretendeu seguir os pressupostos do n.º 4 do art. 23.º do CIVA – método do pro-rata.

O Município – enquanto entidade com a natureza jurídica de Outras Pessoas Coletivas de Direito Público – está sujeito, em sede IVA, a enquadramentos diversos, consoante a posição e a natureza das atividades que desenvolva, assim:

- não se assume como sujeito passivo do imposto nas situações em que realize “operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência” – cf. n.º 2 do art. 2.º do CIVA, isto é, quando exerce atividades não sujeitas, situação em que não tem direito à dedução de imposto;

- assume a posição de Sujeito Passivo de imposto, “em qualquer caso”, quando exerça alguma das atividades elencadas no n.º 3 do art. 2.º do CIVA (“salvo quando se verifique que as exerce de forma não significativa”), ou seja quando exerce:

- atividades sujeitas, embora isentas (não liquida IVA) – elencadas no art. 9.º do CIVA – regime que não confere o direito à dedução;

- atividades sujeitas a IVA e dele não isentas (em que liquida IVA) ou isentas (sem liquidação de IVA) que conferem o direito a dedução, situações em que tem direito à dedução do IVA contido nos inputs.

Em consequência, o Município assume a natureza de sujeito passivo misto, a qual tem implicações em sede do direito à dedução do imposto, de harmonia com o n.º 1 do art. 23.º do CIVA.

Em qualquer dos casos, não é permitida a dedução de imposto nos inputs destinados à realização de não operações ou de operações isentas que não conferem o direito à dedução.

III.2. Análise das operações

Ao analisar-se os elementos declarativos – declarações periódicas –, verifica-se que o SP vem mantendo uma posição continuamente credora de IVA, justificada de alguma forma pelos procedimentos de dedução de IVA seguidos nestes períodos e nos períodos de exercícios anteriores, conforme informou e se verifica pela sua conta corrente em sede de IVA.

a) Aquisição de bens e serviços

No conjunto de aquisições de bens e serviços objeto de incidência do coeficiente de dedução (pro rata) aplicado pelo SP detetaram-se inputs que pelas suas características e destino não foram afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, mas apenas afetos à realização de operações que não conferem o direito à dedução, especialmente as desenvolvidas no âmbito dos poderes de autoridade, portanto, não suscetíveis de facultarem o direito à dedução (parcial ou total) do imposto neles contido.

b) Dedução de imposto sobre o IVA apurado em 2016/01 a 2016/09 e 2016/11 a 2016/12 – não relacionado com a realização de operações tributáveis

Foram analisados os documentos justificativos dos montantes inscritos nos campos de dedução 20 e 24 da declaração periódica e, nesse sentido, foram detetados os seguintes inputs que pelas suas características e utilização não tiveram como destino a realização de operações tributáveis em sede de IVA e, por isso, não possibilitam o direito à dedução do imposto neles contido – incorreta dedução de montantes cujo enquadramento se insere em atividades desenvolvidas pelo Município no uso dos poderes de autoridade (n.º 2 do art. 2.º do CIVA) – devendo o respetivo valor ser extraído do montante apresentado por não encontrar enquadramento na al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA:

- em sede de imobilizado/ativos fixos tangíveis, o valor de IVA referente às aquisições de bens e serviços – pavimentação de vias públicas, construção, reparação e mobilização de centros escolares, manutenção, beneficiação e implantação de sinalética rodoviária em

estradas não portajadas – fundamentalmente relacionados com o exercício de poderes de autoridade ou com atividades isentas (artigo 9.º do CIVA), registadas nas seguintes contas segundo a sua natureza:

- 4221 – Edifícios,
- 4222 – Edifícios e outras construções,
- 429 – Outras imobilizações corpóreas;
- 432 – Despesas de investigação e desenvolvimento;
- 442 – Imobilizações em curso imobilizações corpóreas;
- 443 – Imobilizações em curso; e
- 445 – Bens de domínio público (escolas, redes pluviais e de saneamento),

(...)

- em sede de gastos do exercício, o valor de IVA referente às aquisições: iluminação – consumos de candeeiros implantados em vias públicas e espaços urbanos, reparação de lancis de vias públicas, passes/bilhetes de alunos do sistema nacional de ensino, por via de utilização de autocarros escolares, manutenção de espaços verdes públicos relvados, árvores ornamentais, podas de árvores de espaços públicos, registadas nas subcontas identificadas:

- 622112 – Consumos elétricos – Iluminação Pública,
- 622123 – Outros,
- 622321 – Edifícios e outras construções,
- 62232 – Cons. e reparação,
- 622329 – Outras conserv. e reparações,
- 62234 – Limpeza, higiene e conforto,
- 62244 – Recolha, transporte e tratamento de RSU's,
- 62245 – Transportes Escolares,
- 62255 – Limpeza urbana,
- 62298 – Outros fornecimentos e serviços,
- 63202 – Câmara Municipal e Serviços Municipais, e
- 658 – Outros custos e perdas operacionais.

essencialmente de atividades exercidas no âmbito dos poderes de autoridade (iluminação pública, manutenção de espaços verdes) ou não destinadas à realização de

operações sujeitas a IVA e com direito à dedução por igualmente não encontrar enquadramento na al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, (...)

c) **Correções/resumo sobre o imposto deduzido em 2016/01, 2016/02, 2016/03, 2016/04, 2016/05, 2016/06, 2016/07, 2016/08, 2016/09 e 2016/11 e 2016/12**

Em resumo, verifica-se dedução de IVA em excesso nos seguintes valores, no período 2016/01 a 2016/09 e 2016/11 a 2016/12:

Descrição, exercício		
Valores de deduções não aceites	Classe 4	7.202,29
	Classe 6	25.852,77
	SOMA	33.055,06

obtendo-se os seguintes valores de IVA deduzido não aceite por incumprimento do estabelecido nos arts. 19.º e 20.º do CIVA:

2016/01 a 2016/09 e 2016/11 a 2016/12			
Campo	IVA – deduzido	Correção	Corrigido
20	11.369,36	7.202,29	4.167,17
24	35.272,68	25.852,77	9.419,91
Total	46.642,04	33.055,06	13.587,08

III.3 – Sobre o processo de dedução de imposto nos consumos mistos (art. 23.º do CIVA)

A presente ação inspetiva foi iniciada em consequência do pedido de reembolso de IVA do SP no período de 2016/10, aberta sob a ordem de serviço OI2016..., situação justificada de alguma forma pelos procedimentos de dedução de IVA seguidos nesse período e também em períodos/exercícios anteriores, onde também solicitara a restituição de valores de IVA em conta corrente.

III.1 – Relativamente ao IVA deduzido em 2016

III.1.1 – Nota sobre o pedido de reembolso de IVA 2016/10

- O crédito de imposto iniciou-se no período 2013/12 e atingindo o montante de € 58.327,18, em 2015/12, conforme se constata pelos valores de conta corrente de IVA do SP.

No seguimento das deduções efetuadas pelo SP, o coeficiente de dedução do exercício, nos termos do art. 23.º do CIVA, o SP deduziu o IVA em consumos mistos utilizando o cálculo provisório de 3%, denominando-o de pro-rata, pretendendo seguir a disciplina do n.º 4 do art. 23.º do CIVA.

De acordo com o informado pelo SP, em termos de dedução de imposto, este seguiu um procedimento de dedução mediante a aplicação de um coeficiente calculado provisoriamente, determinado pelos valores do ano anterior, aplicado a um espectro largo de inputs, designado método de “afetação real”, em seguimento da reformulação da metodologia de dedução aplicada a anos anteriores.

De acordo com a forma do procedimento de dedução seguido pelo SP – dedução de imposto sobre a quase totalidade dos inputs – com indícios de correções pela prática continuada de deduções indevidas.

Conforme supra apresentado foram propostas correções ao IVA que alteram em desfavor do SP o valor de imposto apurado no período, suportadas pela análise da IT nas OI2017..., OI2017... e OI2017..., para os anos de 2013, 2014 e 2015 que alteram a posição credora do SP para uma de devedor de imposto.

No seguimento da ação aberta sob a ordem de serviço OI2016..., foi proposto o indeferimento total do pedido de reembolso, pois à data de 2015/12, a situação do SP perante o Estado, mostra-se incorreta, tendo sido propostas pela AT as seguintes correções:

2016-10			
Valor	IVA – deduzido	Correção	Corrigido
Campo 20	928,31	585,74	342,57
Campo 24	3.129,90	2387,04	742,86
Total	4.170 08	2.972 78	1.197,30

- com indícios de correções pela prática continuada de deduções indevidas, para os restantes períodos, foi aberta esta OI2017... .

III.1.2 – Incoerências apresentadas pelo SP em sede de dedução parcial de imposto, suportada por um coeficiente “pro rata”

De acordo com os elementos facultados, o SP procedeu à reformulação dos procedimentos seguidos em sede de dedução de imposto – pro rata genérico aplicado a parte dos inputs – passando para um sistema que denominou afetação real quanto à dedução do IVA contido em inputs relativos à refaturação de consumos de eletricidade e água a outras entidades e empresas municipais, e um pro rata reformulado quanto a um conjunto de inputs não segregados a priori entre não dedutíveis e com direito a dedução.

Essa alteração consubstanciou-se da seguinte forma:

- dedução integral de imposto sobre inputs determinados, seguindo um método de “afetação real” (imputação direta):*
- o SP procedeu à segregação de inputs (basicamente consumos diretos de eletricidade e água, apurados por identificação dos locais de consumo /contadores na fatura do fornecedor e determinação do efetivo e utilizador) objeto de refaturação a terceiros (com IVA liquidado), por constituírem encargos desses terceiros (efetivos consumidores), e não um serviço prestado pelo Município;*
- denominou essa tarefa como afetação real, por forma a deduzir na integra o imposto neles contido, dedução concretizada pela adição do valor da diferença entre o imposto deduzido inicialmente pelo método do pro rata e o valor do imposto contido no documento de suporte do input (remanescente não deduzido), consolidando a dedução integral do IVA de cada aquisição em causa que não parece corresponder a um processo de afetação real tal como é definido no art. 23.º do CIVA (coeficiente de utilização), mas antes ao processo de imputação direta previsto no art. 20.º do CIVA;*
- trata-se, portanto, da dedução do imposto suportado relativo a encargos de terceiros, não relativo ao exercício da sua própria atividade, sem enquadramento no conceito de atividade económica desenvolvida pelo próprio SP, uma vez que resulta numa mera operação de refaturação sem operações económicas subjacentes;*
- dedução parcial de imposto nos restantes inputs (conjunto remanescente da dedução integral e da não dedução), suportada por coeficiente de percentagem de dedução (“pro rata”) referido na al. b) do n.º 1 do art. 23.º do CIVA e definido no n.º 4 desse art. - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fração 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 efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade 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;

- esse coeficiente de dedução foi construído da seguinte forma:

- no numerador foram incluídas as operações tributáveis ativas desenvolvidas pelo SP, incluindo as operações de refaturação, excluindo operações de reverse charge, vendas de imobilizado e regularizações a débito;

- no denominador foram incluídas uma generalidade de operações registadas na classe 7 (rendimentos) do SP, com exclusão de operações consideradas como “Não decorrentes de uma atividade económica” e “Acessórias - CIVA art. 23.º, n.º 5”, incluído, entre outros, todos os valores da conta 74 - Transferências e subsídios obtidos, excetuando: as sub-contas 7421115 - Fundo de Equilíbrio Financeiro, 7421116 - Fundo Social Municipal, 7421117 - Participação fixa no IRS e 7421125 - Fundo de Equilíbrio Financeiro;

- apurando os coeficientes infra:

<i>Pro rata apurado</i>	
<i>DESCRIÇÃO</i>	<i>2016</i>
<i>NUMERADOR</i>	<i>85.973,44</i>
<i>DENOMINADOR</i>	<i>7.544.355,96</i>
<i>COEFICIENTE APURADO</i>	<i>0,01139573</i>
<i>PRO RATA,</i> <i>com arredondamento (n.º 8 do art. 23.º do CIVA)</i>	<i>2%</i>

Conforme se verifica nos registos apresentados nas DP, do ano de 2016 e, conforme os valores deduzidos nas contas de dedução de IVA 2432 — IVA dedutível, o município deduziu um coeficiente provisório (n.º 6 do art. 23.º) mediante a aplicação de uma percentagem de 3% coeficiente que tinha calculado como definitivo no ano anterior – 2015, tendo na DP apresentada no final do exercício – período 2016/12, efetuado o acerto das deduções praticadas mediante a regularização do imposto em função do cálculo do coeficiente definitivo

de 2%, regularização essa evidenciada na sub-conta do IVA regularizações e apresentada na DP 2016/12. Procedeu ao registo na conta 243432- IVA Reg. Cálculo Pro-Rata Definitivo Fav. Est. do valor €16.035,49, relativo ao cálculo do pro rata definitivo do exercício, valor que ficou a fazer parte do valor declarado no valor no campo 41 (16.603,4) da DP.

No entanto em sede de dedução parcial de imposto, suportada por um coeficiente “pro rata”, verificam-se as seguintes incoerências:

- o SP socorreu-se da percentagem de dedução – pro rata, estabelecida pela al. b) do n.º 1 do art. 23.º do CIVA, hipótese apenas prevista para os casos de dedução parcial de imposto entre consumos de bens ou serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, vedada para os casos de consumos mistos “parcialmente afeto(s) à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º”;

- para o caso de consumos mistos, está obrigada a utilização de um coeficiente de afetação real, assente em métrica que permita determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito (art. 23.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CIVA) – vg. ofício circulado 30103 de 2008-04-23 da Área de Gestão Tributária-IVA, capítulo V, n.º 2, “determinar-se o grau, proporção ou intensidade da utilização de cada bem ou serviço em operações que decorrem de atividade económica sujeita a IVA e de operações que dela não decorrem, através de critérios objetivos”;

- além do mais, o coeficiente utilizado – que tem características volumétricas mas não métricas de consumo – considerou no seu numerador as operações de consumos de eletricidade e água refaturadas aos terceiros consumidores que não constituem uma atividade do SP nos termos do art. 2.º n.º 1 al. a) do CIVA – portanto constituem operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, criando um viés nesse coeficiente determinado;

- em sede do denominador, foram excluídos outputs de operações ativas que respeitam ao escopo da atividade do SP (relacionadas com os inputs dos poderes de autoridade e de atividades de natureza pública), como sejam as receitas de impostos diretos (Imposto municipal sobre imóveis, Imposto único de circulação), que constituem receitas correntes, permanentes e essenciais para o núcleo da atividade que o SP desenvolve e possibilitam os seus moldes de atividade;

- verificando-se também, em sede do conjunto de inputs suscetível de aplicação de coeficiente de dedução, a inclusão de consumos suscetíveis de aplicação de imputação direta – não dedução total – por respeitarem a operações decorrentes do exercício de poderes de autoridade ou a operações que não conferem o direito à dedução.

Decorrente destes pontos, na medida em que o SP realiza operações ativas com liquidação de IVA, assistindo-lhe nessa medida o direito à dedução de imposto, dentro do âmbito do mecanismo (dedução/liquidação) do IVA e do princípio da neutralidade do imposto, negar-lhe completamente o direito à dedução, por aplicação incorreta de um coeficiente de dedução, provocaria uma tributação distorcida.

Com efeito, será mais correto, em respeito pelo sistema do IVA (dedução/liquidação), proceder à correção do coeficiente em termos mais consentâneos com a realidade operativa do SP, ainda que dentro de parâmetros volumétricos, uma vez a ausência de método objetivo que reflita a intensidade de uso dos bens e serviços nas diversas operações, método não apresentado pelo SP embora a reformulação de procedimentos promovida.

Nesse sentido, procede-se aos seguintes ajustes:

III.1.3 – No cálculo do coeficiente de dedução

O numerador indicado pelo SP, mantém-se conforme o declarado, no entanto procede-se à inclusão no denominador das seguintes receitas que constituem fonte permanente e necessária de receitas (consideradas receitas correntes no POCAL) para o município, que suportam as atividades por ele prosseguidas (sobretudo as relacionadas as operações decorrentes dos poderes de autoridade), conforme valores de saldo final do balancete do exercício:

<i>Conta</i>	<i>Designação</i>	<i>2016</i>
721010202	<i>Imposto municipal sobre imóveis</i>	6.277.199,18
721010203	<i>Imposto único de circulação</i>	1.024.680,52
721010204	<i>Imposto municipal sobre transm. onerosas imóveis</i>	1.573.567,42
721010205	<i>Derrama</i>	554.615,16

725010204	<i>Imposto municipal sobre transm. onerosas imóveis</i>	-8.870,29
725010203	<i>Imposto único de circulação</i>	-814,19
72502020602	<i>Loteamentos e obras</i>	-977,26
72504012302	<i>Loteamentos e obras</i>	-600,54
726010202	<i>Imposto municipal sobre imóveis</i>	-1.027,70
7421115	<i>Fundo de Equilíbrio Financeiro</i>	8.531.231,00
7421116	<i>Fundo Social Municipal</i>	808.796,00
7421117	<i>Participação fixa no IRS</i>	1.123.049,00
7421125	<i>Fundo de Equilíbrio Financeiro</i>	947.914,00
7983	<i>Transferências de capital</i>	1.615.097,41
SOMA		22.443.859,71

- procedendo-se à correção do denominador da fração designada “pro-rata”:

DESCRIÇÃO		2016
DENOMINADOR DECLARADO	+	7.552.696,01
OUTPUTS ADICIONADOS	+	22 443.859,71
DENOMINADOR CORRIGIDO	=	29.996.555,72

obtem-se um novo coeficiente para dedução parcial de imposto:

DESCRIÇÃO		2016
NUMERADOR	1	85.973,44
DENOMINADOR CORRIGIDO	2	29.996.555,72
COEFICIENTE APURADO	3 = 1/2	0,00286611

<i>PRO RATA, com arredondamento (n.º 8 e do art. 23.º do CIVA)</i>		<i>1%</i>
--	--	-----------

Que deve substituir os anteriores pro rata (2% e 3%) para efeitos de determinação do imposto (parcial) a deduzir – fixando o valor definitivo de imposto dedutível, cujo apuro se apresenta no quadro seguinte:

<i>Acertos às deduções praticadas nos campos 20 a 24 por aplicação de coeficiente provisório</i>	<i>Obs.</i>	<i>2016</i>
<i>IVA deduzido — cp. 20 a 24 por aplicação pro rata provisório</i>	<i>1</i>	<i>52.567,15</i>
<i>valor de IVA suportado, sujeito a procedimentos de dedução pelo SP</i>	<i>2=1/coef. Praticado</i>	<i>1.752.238,33</i>
<i>IVA não aceite - por imputação direta, cf. apurado nos parágrafos supra 2016/01 a 2016/09 e 2016/11 a 2016/12</i>	<i>3</i>	<i>33.055,06</i>
<i>IVA não aceite - por imputação direta, cf. apurado nos parágrafos supra 2016/10</i>	<i>4</i>	<i>2.972,78</i>
<i>total IVA não aceite</i>	<i>5=3+4</i>	<i>36.027,84</i>
<i>valor de IVA não aceite, sujeito a procedimentos de dedução pelo SP</i>	<i>5/coef.praticado</i>	<i>1.200.928,00</i>
<i>IVA deduzido - provisório a 3%, universo aceite</i>	<i>7=1-5</i>	<i>16.539,31</i>
<i>IVA deduzido, relativo a op. aceites, /taxa de dedução 3%= universo de IVA suportado aceitável para dedução</i>	<i>8=7/coef.praticado</i>	<i>551.310,33</i>

<i>Coeficiente “pro rata” definitivo – corrigido</i>	9	1%
<i>valor de IVA com dedução aceite</i>	$10=8 \times 9$	5.513,10
<i>IVA deduzido em excesso — valor resultante da diferença entre o IVA dedutível por aplicação do coeficiente definitivo e o IVA deduzido</i>	11-7-10	11.026,21

- estes valores assim determinados, na linha 11 do quadro supra, devem ser regularizados a favor do Estado, dado serem valores de imposto deduzido em excesso pelo SP no decurso do exercício;

- por outro lado, na medida em que o SP calculou um coeficiente “pro rata” definitivo de valor inferior ao praticado no decurso do exercício, procedeu a regularizações a favor do Estado no campo 41 (de 3% passou a 2%), justificadas por esses cálculos. No entanto, como esse coeficiente não é de aceitar pela AT, essas regularizações devem também ser corrigidas, cf. quadro seguinte:

<i>Regularização por cálculos de coeficientes definitivos</i>	2016
<i>IVA a regularizar a favor do Estado, por cálculo do coeficiente definitivo</i>	11.026,21
<i>Regularizações efetuadas pelo SP a favor do Estado, registadas no campo 41 da decl. periódica do mês 12, por cálculo de coeficiente pro rata definitivo</i>	16.035,49
<i>Regularização a favor do SP por cálculo do coeficiente definitivo</i>	-5.009,28

Em resumo, verifica-se o seguinte valor em falta na dedução de IVA, respeitante ao ano de 2016:

<i>Resumo das correções</i>	2016
------------------------------------	-------------

<i>IVA não aceite 2016, todos os períodos menos 201610</i>	<i>33.055,06</i>
<i>Correção à regularização - cálculo coeficiente definitivo</i>	<i>-5.009,28</i>
<i>Valor a corrigir a favor do Estado</i>	<i>28.045,78</i>

(...))»

D) O Requerente foi notificado desse mesmo Relatório de Inspeção Tributária pelo ofício n.º..., datado de 06.03.2018, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., remetido por correio registado e recebido em 09.03.2018. [cf. documento n.º 8 anexo ao PPA]

m) Sequentemente, a AT emitiu as seguintes liquidações adicionais de IVA, liquidações de juros compensatórios e correspondentes demonstrações de acertos de contas [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]:

Período	Liquidação adicional IVA	Liquidação JC	Dem. Ac. Contas	Valor a pagar	Data limite pagamento
201601	2018 ...	2018 ...	2018 ...	493,63	14.05.2018
201601	-	-	2018 ...	27,63	14.05.2018
201602	2018 ...	2018 ...	2018 ...	1.354,12	07.05.2018
201602	-	-	2018 ...	101,80	07.05.2018
201603	2018 ...	-	-	-	-
201604	2018 ...	-	-	-	-
201605	2018 ...	2018 ...	2018 ...	966,77	14.05.2018
201605	-	-	2018 ...	63,03	14.05.2018
201606	2018 ...	-	-	-	-
201607	2018 ...	-	-	-	-
201607	2018 ...	2018 ...	2018 ...	3.178,56	16.05.2018
201607	-	-	2018 ..	185,31	16.05.2018
201608	2018 ...	-	-	-	-

201608	2018 ...	2018 ...	2018 ...	1.574,74	17.05.2018
201608	-	-	2018 ...	86,97	17.05.2018
201609	2018 ...	-	-	-	-
201610	2018 ...	-	2018 ...	2.018,27	07.05.2018
201610	2018 ...	-	2018 ...	11.823,12	17.05.2018
201610	-	2018 ...	2018 ...	93,61	17.05.2018
201611	2018 ...	2018 ...	2018 ...	702,88	14.05.2018
201611	-	-	2018 ...	31,73	14.05.2018
201612	2018 ...	2018 ...	2018 ...	20.195,14	14.05.2018
201612	-	-	2018 ...	819,54	14.05.2018

n) Em 04.09.2018, o Requerente deduziu reclamação graciosa tendo por objeto os atos tributários elencados no facto provado m) – cujo requerimento inicial está anexo como documento n.º 9 ao PPA e aqui se dá por inteiramente reproduzido –, a qual foi autuada sob o n.º ...2018... e tramitada na Direção de Finanças de ..., sendo que sobre a mesma recaiu um projeto de decisão de indeferimento, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, relativamente ao qual o Requerente, notificado para o efeito, não exerceu o respetivo direito de audição. [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA e PA (PRG-Projeto de Despacho e PRG-Decisão Final)]

o) O Requerente foi notificado, através de ofício da Direção de Finanças de ..., datado de 23.11.2018 e recebido em 26.11.2018, da decisão de indeferimento da referida reclamação graciosa – proferida por despacho do Chefe de Divisão de Direção de Finanças, ao abrigo de delegação de competências do Diretor de Finanças de ..., datado de 23.11.2018 –, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, a qual remeteu para a fundamentação constante do respetivo projeto, no qual, além do mais, está vertido o seguinte que aqui importa salientar [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA e PA (PRG-Projeto de Despacho e PRG-Decisão Final)]:

«IV.4 Apreciação de mérito das questões suscitadas pela reclamante

(...)

13.º “Sobre a questão da inclusão de determinadas receitas no denominador do coeficiente de dedução de IVA nos inputs de consumos mistos, parte dos quais relativos a operações

decorrentes dos poderes de autoridade, não consideradas decorrentes de atividades económicas na aceção IVA (parágrafos §5, §6, §7, §13 e seguintes da petição):

- reitera-se desde já, o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 23.º do CIVA: “a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2; [coeficiente de afetação real].

Refere o SP:

- o teor da Comunicação Interna n.º ..., de 2014-05-14, da Divisão de Tributação e Cobrança da DF de ..., em que esta unidade deferiu a pretensão do Município no âmbito de um Pedido de Revisão Oficiosa por este apresentado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010, e, em que a Divisão de Inspeção Tributária II se pronunciou favoravelmente à pretensão do SP, seja no aspeto da tempestividade do pedido, seja no dos cálculos de suporte às deduções efetuadas, nestes se incluindo a nova fórmula de cálculo “pro rata” aplicada pelo SP;

- aplicação dos mesmos procedimentos adotados em 2009 e 2010, validados pela AT no âmbito de um pedido de revisão oficiosa, juntando para o efeito, como anexo, o documento 1, com o teor da informação prestada pela AT no âmbito desse procedimento;

- é de referir que os exercícios agora aqui em análise são 2011 e 2012 (não pretéritos 2009 e 2010) e, que “Somente as orientações genéricas emitidas pelas entidades referidas no número anterior vinculam a administração tributária [“1 – É da exclusiva competência do dirigente máximo do serviço ou do funcionário em quem ele tiver delegado essa competência a emissão de orientações genéricas visando a uniformização de interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços], cf. estabelecem os n.ºs 2 e 1 do art. 55.º do CPPT, atento o também o disposto no n.º 1 do art. 98.º-A da LGT “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”, pelo que a posição decorrente desse procedimento, nos exercícios aqui e agora analisados, atento o quadro legal em vigor, mantemos o sentido interpretativo expresso no projeto de relatório, que não inovou quanto aos esclarecimentos e informações trocados no decurso dos atos inspetivos;

- quanto às receitas provenientes de impostos, salienta o entendimento “(...) no caso das receitas oriundas de impostos cobrados pelas autarquias locais ou cobrados por conta e entregues a estas, os respectivos montantes, sem prejuízo do recurso ao método da afetação real para impedir a dedução de inputs utilizados na sua liquidação e cobrança, não podem ser considerados para efeitos do cálculo do pro rata previsto no n.º 4 do art. 23.º do CIVA (...)”, excerto que extraiu do Relatório do Grupo de Trabalho “A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem o direito à dedução e actividades que não conferem esse direito”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 418, pags. 237-357, em que os seus membros analisaram esse tema no contexto da disposição legal em vigor ao tempo, diferente, prévio à publicação do artigo 52.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro:

- releva-se que, o Relatório do Grupo de Trabalho constituído pela Direção Geral dos Impostos foi publicado na *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 418, ano 2006 (num quadro legal diferente do atual) e que, no âmbito desse mesmo relatório são realmente feitas recomendações para divulgação de interpretação, sugerindo mesmo tomada de iniciativa legislativa no ponto 5 da sua conclusão, ocorrendo a entrada em vigor das alterações legislativas ao quadro legal de determinação das formas de dedução do IVA nos consumos mistos (que não são transposição desse relatório) para o exercício de 2008, exercício em que é também publicado o ofício circulado 30103 (a 23-04-2008), disposições e entendimentos vinculativos que se mantêm em vigor desde aí até ao presente, os quais aqui suportam as propostas de correcções tributárias;

- e, parece-nos clara, a exposição exemplificativa constante do ofício circulado 30103 que, no seu capítulo V, chega a exemplificar a determinação de critérios para cálculo dos coeficientes de dedução, sempre com um sentido de proporção e de medida de intensidade no âmbito das atividades desenvolvidas e do regime de IVA a elas respeitante;

- sem prejuízo de se verificar, no caso em concreto, que o objecto principal do sujeito passivo deriva das receitas em crise que obtém, receitas essas que sendo a atribuição prevista como compensação para a realização dos serviços desenvolvidos, acabam por constituir o cerne da atividade do sujeito passivo. Ignorá-las no contexto de cálculo de um coeficiente volumétrico – sem cumprimento da obrigação da utilização de um coeficiente de afetação real – seria romper com o sentido da proporcionalidade que emana das regras para determinação do quantum a deduzir;

-
- *ênfatiza-se, a não inclusão destas verbas no denominador tem um sentido evidente – o facto de as operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica serem previamente sujeitas à afetação real, o que não acontece no caso em concreto, em que o rácio foi aplicado ao IVA suportado em todas as despesas de utilização mista, incluindo as não sujeitas, e não apenas àquelas que se destinavam simultaneamente a operações sujeitas a IVA no quadro de realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução;*
 - *não se subsume, que no quadro sujeito ao princípio de equilíbrio financeiro com parâmetros legalmente definidos, em que o nível de inputs, gastos, operações desenvolvidas, consumo de recursos ocorre num quadro relacional com as receitas legalmente definidas (assumindo carater certo ou previsível e permanente), as receitas correntes obtidas estejam desfasadas do quadro de operações desenvolvidas;*
 - *a exclusão desses outputs de suporte de actividade, iria no caminho de representar já a aplicação de um regime de isenção completa de IVA;*
 - *apresenta também argumentação (§21.º a §23.º), no sentido da exclusão do denominador da fração das rubricas de reembolsos e restituições e valores respeitantes às transferências e subsídios obtidos, incluindo os que respeitam aos do Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), todos com a justificação de não decorrerem ou não corresponderem a uma atividade económica, socorrendo-se de excerto de teor da Informação Vinculativa n.º 10101, com despacho de 2016-06-21, do SDG do IVA em que foi apreciado um caso de “Dedução relativa a bens de utilização mista – Cálculo da percentagem de dedução e as dotações orçamentais anuais atribuídas pelo Estado”, referindo que aquelas receitas “não devem ter, para esses sujeitos passivos, consequências no domínio da limitação do seu direito à dedução”;*
 - *na análise a estes pontos, é de referir que a informação vinculativa apresentada diz respeito ao caso concreto de uma instituição do ensino superior que utiliza o método da afetação real a todos os recursos que estejam integralmente afetos a uma atividade tributada e a aplicar a percentagem de dedução pro rata aos recursos adquiridos que sejam de utilização mista (ponto 8) e que, questionou “se as transferências provenientes do Orçamento do Estado, registadas contabilisticamente (...) na conta 7421144003 e destinadas ao pagamento de salários do pessoal da Universidade, devem ser (ou não) consideradas no cálculo do denominador do pro*

rata.” (ponto 10), portanto no quadro em que terá efetuado uma imputação direta e afetação real prévias, reportando-se a situação de uma imputação direta autonomizada, portanto fora do contexto de consumo misto;

- refere-se que essa Informação vinculativa informa também, no seu ponto 21, “Esta norma [n.º 4 do art. 23.º do CIVA] é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma atividade económica quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os sujeitos passivos exerçam também operações que não conferem esse direito e apuram montante de imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (pro rata)”;

- citam-se também, as seguintes informações vinculativas prestadas pela AT no âmbito destas matérias:

- a n.º..., com despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director-Geral, em 2012-03-06, emanada relativamente à aplicação do art. 23º do CIVA tendo como Assunto: pessoa coletiva de utilidade pública, sem fins lucrativos – Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista que expressa no seu ponto 30 “Assim, no caso em apreço, a Requerente, uma vez que exerce uma atividade fora do campo do Imposto, encontra-se obrigada, relativamente aos bens e serviços parcialmente afetos à realização dessa atividade, e apurar o imposto não dedutível, de acordo com o n.º 2 do art. 23º do CIVA (cf. alínea b) do mesmo artigo), segundo o método de afectação real, não sendo permitido nessas situações, a utilização do método da percentagem, apurado de acordo com o estabelecido no n.º 4 do art. 23º. Assim sendo, não se afigura coreto o procedimento da Requerente ao ter utilizado até julho do corrente ano o método da percentagem”;

- a n.º..., com despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director-Geral, em 2012-04-26, com o “Assunto: junta de freguesia – Operações tributadas – Falta de enquadramento no regime de exceção do n.º 2 do artigo 2.º”, na qual se expressa, no seu ponto 15 “Tratando-se de um sujeito passivo que realize operações fora do campo da aplicação do imposto (no âmbito dos poderes de autoridade) e, simultaneamente, operações sujeitas a imposto e dele não isentas, deve, na citada declaração de início de atividade, indicar a afetação real como método de apuramento do imposto dedutível, por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA”;

- portanto, uma vez que a aplicação do pro rata no contexto expresso pelo n.º 4 do art. 23.º, é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma atividade económica, quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os sujeitos passivos exercem também operações que não conferem esse direito e apuram o montante de imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (pro rata), nos termos da alínea b) do n.º 1 do citado artigo, a determinação de um coeficiente de dedução pro rata num universo de operações decorrentes de uma actividade económica e de operações fora do campo do imposto não fica obrigada à disciplina prevista nesse n.º 4 do art. 23.º do CIVA;

- contexto em que, além do mais, não se descortina na realidade operativa do SP como esses rendimentos possam ser considerados, e se relacionem, com uma utilização muito limitada de bens ou serviços, mas antes, em sentido contrário, parece-nos que apresentam um forte e efetiva relação com as operações desenvolvidas (com os seus fins), e possibilitam os necessários inputs.

Em conclusão, conforme a análise supra:

- verifica-se a contestação do SP às correções propostas pela AT em sede de projeto de informação, assente na composição do coeficiente pro rata previsto no n.º 4 do art. 23.º do CIVA para aplicação ao universo de operações realizadas, parte das quais fora do campo do imposto ou não decorrentes de uma atividade económica no sentido IVA, para efeitos de dedução do IVA contido nos inputs mistos desta actividade;

- ora tal processo é vedado pelo estabelecido na al. b) do n.º 1 do art. 23.º do CIVA – “a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2 [afetação real];”

- é reiterado o expresso pelo ofício circulado n.º 30103 de 23-04-2008, cf. ponto 1 do capítulo V – “No caso dos bens ou dos serviços de utilização mista parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, a determinação do montante de IVA não dedutível relativo a estas não pode ter por base o método de pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, devendo ser obrigatoriamente utilizada a afetação real em função da efetiva utilização;

- a aceitação da aplicação do coeficiente, com as correcções propostas, decorre do sentido da proporcionalidade e neutralidade do IVA e da análise do cerne das actividades desenvolvidas pelo SP;”

(...)

V. Conclusão/Proposta

19.º Face ao exposto, propõe-se o indeferimento do pedido, devendo as liquidações reclamadas manterem-se na ordem jurídica com as legais consequências.»

p) Não se conformando com a decisão de indeferimento da mencionada reclamação graciosa, em 21.12.2018, o Requerente interpôs o respetivo recurso hierárquico – cujo requerimento inicial está anexo como documento n.º 10 ao PPA e aqui se dá por inteiramente reproduzido –, o qual foi autuado sob o n.º ...2018... e tramitado na Direção de Finanças de..., sendo que sobre o mesmo recaiu um projeto de decisão de indeferimento, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, relativamente ao qual o Requerente, notificado para o efeito, não exerceu o respetivo direito de audição. [cf. documento n.º 5 anexo ao PPA e PA (PRH-Projeto de Despacho e PRH-Decisão Final)]

q) O Requerente foi notificado, através de ofício da Direção de Finanças de ..., datado de 06.05.2019 e recebido em 07.05.2019, da decisão de indeferimento do referido recurso hierárquico – proferida por despacho do Diretor adjunto da Direção de Finanças de..., ao abrigo de subdelegação de competências, datado de 03.05.2019 –, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, a qual remeteu para a fundamentação constante do respetivo projeto, no qual, além do mais, está vertido o seguinte que aqui importa salientar [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA e PA (PRH-Projeto de Despacho e PRH-Decisão Final)]:

«VI – INFORMAÇÃO/PARECER

(...)

VI.2 – Do mérito do recurso

Considerando que as questões factuais e legais suscitadas pela Recorrente nesta instância, são essencialmente as mesmas que veio peticionar em sede de reclamação graciosa, reiteramos a argumentação aí expendida, devendo considerar-se parte integrante deste Recurso Hierárquico as seguintes peças que se dão aqui por reproduzidas na sua totalidade:

- o Relatório Final de Inspeção Tributária (Doc.1);

- a Informação elaborada pela Divisão de Justiça Tributária desta Direção de Finanças na qual foi proposto o indeferimento da Reclamação Graciosa (Doc. 2);

- a Informação elaborada pela mesma Unidade Orgânica na qual foi indeferida a Reclamação Graciosa (Doc. 3);

Atenta a suficiência da fundamentação ali produzida, mencionam-se aqui apenas algumas considerações reputadas pertinentes para a boa apreciação da causa:

O preceito central, no âmbito da matéria em dissídio, é justamente o artigo 23.º do CIVA, que sob a epígrafe “Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista”, estabelece que: “Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2” [Afetação real].

Tal entendimento é reiterado no ofício-circulado n.º 30103 de 2008-04-23, cf. ponto 1 do capítulo V – “No caso dos bens ou dos serviços de utilização mista parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, a determinação do montante de IVA não dedutível relativo a estas não pode ter por base o método de pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, devendo ser obrigatoriamente utilizada a afetação real em função da efetiva utilização.”

Chamam-se ainda à colação, porque versam sobre a matéria controvertida, as seguintes Informações vinculativas elaboradas pela AT:

- Processo n.º..., despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director-Geral, em 2012-03-06, que discorre sobre a aplicação do artigo 23.º do CIVA, como o Assunto: “Pessoa Coletiva de Utilidade Pública, sem fins lucrativos - Métodos de dedução” – a qual expressa no seu Ponto 30: “Assim, no caso em apreço, a Requerente, uma vez que exerce uma atividade fora de campo do imposto, encontra-se obrigada, relativamente aos bens e serviços parcialmente afetos à realização dessa atividade, a apurar o imposto não dedutível, de acordo com o n.º 2 do art. 23.º do CIVA (cf. alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo), segundo o método de afetação real, não sendo permitido nessas situações, a utilização do método da percentagem, apurado de acordo com o estabelecido no n.º 4 do art.º 23. Assim sendo, não se afigura correto

o procedimento da Requerente ao ter utilizado até julho do corrente ano o método da percentagem.”

• Processo n.º..., com despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director-Geral, em 2012-04-26, com o Assunto: “Junta de Freguesia – Operações tributadas – Falta de enquadramento no regime de exceção do n.º 2 do artigo 2.º”, na qual se expressa, no seu ponto 15 “Tratando-se de um sujeito passivo que realize operações fora do campo da aplicação do imposto (no âmbito dos poderes de autoridade) e, simultaneamente, operações sujeitas a imposto e dele não isentas, deve, na citada declaração de início de atividade, indicar a afetação real como método de apuramento do imposto dedutível, por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA”.

Neste desiderato, afigura-se manifesto que a aplicação do pro rata no contexto expresso pelo n.º 4 do art. 23.º, é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma atividade económica, quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os sujeitos passivos exercem também operações que não conferem esse direito e apuram o montante de imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (pro rata), nos termos da alínea b) do n.º 1 do citado artigo. A determinação de um coeficiente de dedução pro rata num universo de operações decorrentes de uma atividade económica e de operações fora do campo do imposto não fica obrigada à disciplina prevista nesse n.º 4 do artigo 23.º do CIVA. Donde, as liquidações adicionais de IVA que subjazem ao presente recurso hierárquico, devem permanecer na ordem jurídica, com as legais consequências.

(...)

VII – Proposta

Atendendo ao exposto, e não tendo sido apresentados factos novos suscetíveis de alterar a decisão, nem se verificando preterição de formalidades legais no procedimento;

Parece-nos ser de manter o indeferimento da reclamação graciosa, conforme projeto de despacho e despacho final dela constante, não se procedendo à revogação do ato recorrido nos termos do disposto no n.º 4 do art. 66.º do CPPT, devendo ser negado provimento ao presente recurso hierárquico, mantendo-se o que foi decidido pelo órgão a quo.»

r) Em virtude de o Requerente não ter procedido ao pagamento voluntário dos montantes resultantes das liquidações adicionais de IVA e das liquidações de juros

compensatórios enunciadas no facto provado m), foram-lhe instaurados processos de execução fiscal visando a respetiva cobrança coerciva, tendo o Requerente prestado a garantia bancária n.º..., no valor global de € 57.122,09, emitida em 11.06.2018 pelo Banco B..., tendo em vista suspender aqueles processos executivos. [cf. documento n.º 14 anexo ao PPA]

s) Em 08.08.2019, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

14. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

15. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas designadamente em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório de natureza documental (incluindo o processo administrativo) carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

III.2. DE DIREITO

§1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO

16. A questão jurídico-tributária que consubstancia o epicentro do dissídio entre as partes consiste em determinar se as correções efetuadas pela AT, tendo por referência os enunciados períodos de imposto, enfermam de erro nos pressupostos de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 23.º do Código do IVA por, como propugna o Requerente: por um lado, o critério de dedução *pro rata* ser aplicável para efeitos de dedução do IVA incorrido no âmbito da sua atividade; e, por outro lado, ser ilegal a redução do universo de *inputs* suscetíveis de recuperação por utilização do método do *pro rata* e serem incorretos os ajustamentos efetuados ao denominador do *pro rata* de dedução do Requerente (consubstanciados na exclusão de *outputs* relacionados com impostos diretos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos).

O Tribunal é ainda chamado a pronunciar-se sobre o pedido de pagamento de uma indemnização por prestação indevida de garantia.

§2. DO MÉRITO

§2.1. O ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DO REQUERENTE, EM IVA

17. A análise jurídico-tributária a empreender tem, necessariamente, de principiar pelo enquadramento normativo da atividade do Requerente, em sede de IVA.

O n.º 1 do artigo 2.º da Diretiva IVA determina a sujeição ao IVA, além de outras, das seguintes operações: “*a) As entregas de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade*” e “*c) As prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade*”.

Nesta conformidade, decorre do estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA que “[e]stão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado [a]s transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”.

O subsequente artigo 2.º determina na alínea a) do seu n.º 1, na parte que aqui importa considerar, que “[s]ão sujeitos passivos do imposto [a]s pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, (...)”.

O que está em consonância com o disposto no artigo 9.º da Diretiva IVA que, além do mais, estatui o seguinte:

“1. Entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade.

Entende-se por «actividade económica» qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

(...)”

A propósito da noção de sujeito passivo de IVA que emerge da Diretiva IVA, Sérgio Vasques¹ afirma o seguinte:

«A noção de sujeito passivo empregue no contexto do sistema europeu do IVA mostra-se, portanto, uma noção especialmente abrangente e uma noção que está umbilicalmente ligada à própria incidência objectiva do imposto.

A fórmula do artigo 9.º da Directiva IVA deixa ver antes do mais que sujeito passivo pode sê-lo toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, qualquer que seja o seu estatuto ou forma jurídica, incluindo entidades desprovidas de personalidade jurídica nos termos do direito civil. O princípio da neutralidade exige, naturalmente, que se desconsidere a forma jurídica na delimitação da base de incidência do imposto. (...)

¹ *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 159, 160 e 162.

A fórmula do artigo 9.º da Directiva deixa ver também que o que releva é que essas pessoas exerçam uma actividade económica, feita de operações tributáveis, qualquer que seja a sua particular natureza. Sujeito passivo para efeitos de IVA pode ser qualquer pessoa que se dedique à produção ou comércio de bens, assim como à prestação de serviços, (...).

(...)

À noção de sujeito passivo fixada no artigo 9.º da Directiva IVA estão associados dois requisitos ainda, um essencial, o da independência, outro accidental, o da continuidade.»

Neste conspecto, diz-nos Clotilde Celorico Palma² o seguinte:

«De acordo com a Directiva IVA, a aquisição da qualidade de sujeito passivo relativamente às operações internas depende da concorrência de, pelo menos, três requisitos, um reportado à actividade desenvolvida, que deverá assumir natureza económica, outro relativo à entidade que, de forma independente, prossegue tal actividade e outro à irrelevância do respectivo fim ou resultado. A estes requisitos, expressamente previstos na Directiva, junta-se um outro, implicitamente previsto: o do exercício habitual da actividade económica.

(...)

O conceito de actividade económica empregue pelo legislador é, assim, determinante para a qualificação de uma entidade como sujeito passivo do IVA. Para qualificarmos uma determinada entidade como tal, é necessário que se verifique o exercício de uma actividade económica, de forma independente e habitual (como regra geral, dado que se prevê, expressamente, a aquisição de tal qualidade pela prática de actos ocasionais), independentemente do fim ou resultado económico dessa actividade económica (irrelevância do fim ou resultado da actividade económica).

Deverá salientar-se que a adopção de um conceito amplo de actividade económica no artigo 9.º da Directiva IVA, implica que, a priori, a qualificação como sujeito passivo seja independente da natureza privada ou pública da pessoa ou entidade que exerce essa actividade. Este facto explica porque é que, em regra, não se verificando a delimitação negativa da incidência, o Estado e as demais entidades públicas são sujeitos passivos de IVA. Assim, de

² *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 124 e 128.

acordo com as regras do IVA na União Europeia, um sujeito passivo será qualquer pessoa que exerça uma actividade económica independentemente do respectivo estatuto privado ou público.»

Destarte, como salienta Sérgio Vasques³, «[a] qualidade de sujeito passivo adquire-se através da realização das operações que consubstanciam a própria incidência objectiva do imposto – operações que, antes de serem decompostas em transmissões de bens e prestações de serviços, têm que dar corpo a uma qualquer actividade económica.

O exercício de uma actividade económica constitui, portanto, o pressuposto em que assenta toda a incidência subjectiva e objectiva do IVA. Nenhuma pessoa pode ser dita sujeito passivo que não leve a cabo uma actividade económica nem quando esta falte podemos estar em face de transmissões de bens ou prestações de serviços tributáveis.»

A propósito do conceito de *actividade económica*, como nos dá conta Clotilde Celorico Palma⁴, o TJUE tem vindo a salientar que «o conceito de “actividades económicas” engloba “todas” as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo todos os estádios da produção, da distribuição e da prestação de serviços», sendo disso exemplo os acórdãos de 4 de dezembro de 1990, Caso *Van Tiem*, processo C-186/89, Caso *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, processo C-305/01, e de 21 de fevereiro de 2006, Caso *Halifax*, processo C-255/02.

A este respeito, a mesma Autora alude ainda ao seguinte aspeto⁵:

«A realização de uma actividade económica não implica necessariamente a realização de operações tributáveis.

(...)

Entendemos que o conceito de actividade económica é utilizado no artigo 9.º da Directiva IVA apenas com o objectivo de identificar os sujeitos passivos do imposto. Serão

³ *Ob. cit.*, p. 129.

⁴ *Ob. cit.*, p. 131.

⁵ *Idem, ibidem*, pp. 184 e 185.

sujeitos passivos do imposto, em regra, as entidades que, de uma forma habitual e de uma forma independente, realizem actividades económicas. O facto de a operação ser efectuada no exercício de uma actividade económica poderá ser um indício da respectiva susceptibilidade para ser tributável, mas importa ter em consideração separadamente os requisitos concretos das operações tributáveis. Assim, a qualidade de sujeito passivo deverá ser apreciada exclusivamente com base nos critérios previstos no artigo 9.º da Directiva IVA que tem um sentido próprio que consiste, exactamente, na indagação dessa qualidade.

De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º da Directiva, são sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso “por um sujeito passivo agindo nessa qualidade”. Ou seja, resulta desta disposição legal que para que o imposto seja devido é necessária a existência, em simultâneo, de um sujeito passivo, definido no artigo 9.º da (...) Directiva fazendo apelo ao conceito de actividade económica e de uma operação tributável, definida nos artigos 14.º a 30.º da Directiva.»

18. Dito isto. O artigo 13.º da Directiva IVA estatui o seguinte:

“1. Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efectuarem essas actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às actividades referidas no Anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes.

2. Os Estados-Membros podem considerar como actividades de autoridades públicas as actividades realizadas pelos organismos de direito público, quando estejam isentas por

força do disposto nos artigos 132.º, 135.º, 136.º e 371.º, nos artigos 374.º a 377.º, no artigo 378.º, n.º 2, no artigo 379.º, n.º 2 e nos artigos 380.º a 390.º-C.”

Segundo Clotilde Celorico Palma, esta norma da Diretiva IVA mantém «*um princípio geral de sujeição ao IVA das actividades económicas prosseguidas pelas entidades públicas, uma regra de não sujeição e duas excepções a esta regra que reintroduzem a regra geral de sujeição.*

Neste contexto, o artigo 13.º da Directiva IVA estabelece um regime diferenciado no que respeita aos casos em que o Estado deve ser considerado sujeito passivo. O primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 13.º da Directiva exclui da tributação geral as entidades públicas, ainda que exercendo uma actividade económica na acepção do respectivo artigo 9.º. Neste sentido, o exercício da autoridade pública é equiparado à actuação de um consumidor privado. Todavia, nos termos do segundo parágrafo da aludida norma, o Estado e os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos, em derrogação do primeiro parágrafo, caso a sua não sujeição a tributação possa conduzir a distorções de concorrência significativas. A ideia subjacente à referida disposição parece consistir na possibilidade de determinados organismos públicos – mesmo que realizem as respectivas operações no âmbito do seu poder de autoridade – entrarem em concorrência com as operações realizadas por operadores privados. Visa, por conseguinte, assegurar a neutralidade fiscal. Por último, nos termos do terceiro parágrafo, as entidades públicas são sempre consideradas sujeitos passivos, designadamente no que se refere a determinadas actividades enumeradas no Anexo I, desde que não sejam exercidas de forma não insignificante, pretendendo-se, igualmente, assegurar a neutralidade fiscal.

Os diferentes parágrafos do artigo 13.º da Directiva IVA são, por conseguinte, estreitamente conexos. Assim, a aplicação do segundo parágrafo desta disposição pressupõe que se esteja abrangido pelo âmbito de aplicação do primeiro parágrafo.»⁶

⁶ *Idem, ibidem*, pp. 244 e 245.

Acresce referir que, como afirmado pelo TJUE, o artigo 13.º da Diretiva IVA, para além da garantia da inexistência de distorções de concorrência, faz depender a aludida não sujeição a IVA da necessária verificação cumulativa das seguintes condições (ver, entre outros, os acórdãos proferidos nos processos 235/85 (Caso *Comissão/Holanda*), C-202/90 (Caso *Ayuntamiento de Sevilla*), C-358/97 (Caso *Comissão/Irlanda*) e C-446/98 (Caso *Fazenda Pública*)):

- condição subjetiva: as operações têm de ser realizadas pelo Estado ou por um organismo de direito público; e
- condição objetiva: as operações têm de ser realizadas no exercício de poderes de autoridade.

Em conformidade com o artigo 13.º da Diretiva IVA, o artigo 2.º do Código do IVA, na parte que agora importa considerar, estatui o seguinte:

“2. O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

3. O Estados e as demais pessoas colectivas de direito público referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes actividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa:

(...)

4. Para efeitos dos n.ºs 2 e 3 do presente artigo, o Ministro das Finanças define, caso a caso, as actividades susceptíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.”

Os dissídios que têm existido neste conspecto radicam, essencialmente, na interpretação dos conceitos de *poderes de autoridade*, *organismos de direito público* e *distorções de concorrência*. Tendo em vista a apreciação do caso *sub judice*, vamos apenas atentar na densificação concetual do que deve ser entendido por *poderes de autoridade*, tendo presente

que, para efeitos de IVA, «assume uma especial relevância delimitar os serviços que são prestados no exercício das funções públicas *stricto sensu*, dos demais serviços que são igualmente prestados pelo sector público e que não têm tal natureza por partilharem as características dos bens e serviços oferecidos e consumidos no mercado.»⁷

Como é realçado pela mesma Autora que vimos de citar⁸:

«A Diretiva utiliza a designação poderes de autoridade num sentido amplo, abrangendo quer as operações efectuadas no exercício das funções institucionais das entidades públicas, quer outras que poderão entrar em concorrência com o sector privado;

Atendendo à diversidade das legislações nacionais e na falta de uma ordem jurídica que pudesse servir de referência, o legislador comunitário não pode concretizar mais o critério geral que permite distinguir as operações sujeitas e não sujeitas. (...);

O disposto na delimitação negativa de incidência tem efeito directo;

O TJUE vem referindo, especialmente desde o seu Acórdão de 26 de Março de 1987, e em muitos acórdãos posteriores, que, para que opere a norma de não sujeição nele prevista, se devem encontrar preenchidas, cumulativamente, duas condições: as actividades em causa serem prosseguidas por um organismo público e o seu exercício ser efectuado na qualidade autoridade pública, pelo que poderemos afirmar que estamos perante situações Cifit existindo acto claro;

Resulta de uma jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, sendo igualmente acto claro, que as actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas são as desenvolvidas directamente pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados [Acórdãos de 17 de Outubro de 1989, Caso Comune di Carpaneto Piacentino I, Procs. apensos 231/87 e 129/88, (...), n.º 16, de 15 de Maio de 1990, Caso Comune di Carpaneto II, Proc. C-4/89, (...), n.º 8, e de 6 de Fevereiro de 1997, Caso Marktgemeinde Welden, Proc. C-247/95, (...), n.º 17.];

⁷ Clotilde Celorico Palma, *ob. cit.*, p. 206.

⁸ *Idem, ibidem*, pp. 444 e 445.

Incumbe aos Estados membros a tarefa de concretizar quais são as actividades que as entidades públicas exercem enquanto autoridades públicas, estabelecendo para o efeito os critérios mais adequados face à respectiva ordem jurídica. Todavia, a Directiva obriga e vincula os Estados membros quanto ao resultado a obter: não provocar distorções de concorrência significativas, sendo acto claro que os Estados membros devem acolher este critério na respetiva legislação;»

O TJUE tem vindo, pois, a traçar as seguintes diretrizes: por um lado, para se determinar se uma atividade prosseguida pelo Estado ou por um organismo de direito público é desenvolvida no âmbito dos poderes de autoridade é necessário verificar se tal atividade é exercida no quadro de um regime jurídico próprio dos organismos de direito público ou se, pelo contrário, é exercida nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados; e, por outro lado, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais a verificação das condições do exercício dessa atividade.

Nesta senda, o STA já proferiu, entre outros, os seguintes arestos:

- Acórdão de 20.09.2000, processo n.º 021091: *«Para efeitos do art. 2.º, n.º 2, do CIVA e do art. 4.º, n.º 5, da 6.ª Directiva IVA, entende-se por serviço praticado no exercício dos poderes de autoridade ou na qualidade de autoridade pública aquele serviço que releva da missão específica da autoridade pública, no quadro de um regime de direito público e com exclusão das actividades exercidas nas mesmas condições jurídicas dos operadores económicos privados»;*

- Acórdão de 10.12.2003, processo n.º 022676: *«Para efeitos do disposto no art. 2.º, n.º 2, do CIVA, entende-se por exercício de poderes de autoridade a actividade de um organismo público no exercício de funções efectuadas na qualidade de autoridade pública. Esta qualidade de autoridade pública dá-se ou verifica-se quando o organismo público actua no âmbito de um regime de direito público e utiliza prerrogativas de autoridade pública»;*

- Acórdão de 07.11.2012, processo n.º 025/12: *«Para efeitos da delimitação negativa da incidência do IVA, prevista no artigo 13.º da Directiva e no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, é imperioso conhecer se a pessoa colectiva pública actuou na qualidade de autoridade pública,*

submetida a um regime substantivo de direito público, ou se praticou um acto de direito privado, desprovida da sua posição de supremacia».

19. Ainda neste conspecto, importa salientar que há que *«separar claramente a questão de sabermos se as entidades públicas prosseguem ou não uma actividade económica no sentido das regras comunitárias, da questão de analisarmos se tais entidades se encontram abrangidas pela norma de delimitação negativa da incidência, não sendo, como tal, sujeitos passivos de IVA. (...)*

Com efeito, antes de mais, para que uma operação praticada pelo Estado e demais pessoas colectivas de direito público se encontre sujeita a IVA, é necessário, por um lado, que seja efectuada no exercício da respectiva actividade económica nos termos da Directiva IVA (existindo, conseqüentemente, uma operação sujeita a IVA em conformidade com as respectivas regras de incidência objectiva), e, por outro lado, que não se verifique no caso concreto a delimitação negativa de incidência. Isto é, existem uma série de operações relativamente às quais, (...), por não se enquadrarem no conceito de actividade económica, será inútil analisar o enquadramento da actuação da entidade face ao disposto no artigo 13.º da Directiva IVA. Em tais circunstâncias não estamos sequer perante uma operação sujeita a IVA, por não se enquadrar, ab initio, nas regras de incidência objectiva do imposto. Com efeito, apurar se existe ou não o exercício de uma actividade económica por parte do organismo público é uma questão prévia essencial à análise da delimitação negativa da incidência.

Esta questão foi abordada, de uma forma estruturada, nos Casos das portagens [Processos C-279/97, C-358/97, C- 359/97, C-408/97 e C-260/98, todos de 12 de Setembro de 2000] pelo Advogado Geral Alber. Sobretudo após estes Casos, o TJUE, para elucidar a sujeição ou não a imposto de operações do sector público, primeiro analisa se se tratam de operações efectuadas no exercício de uma actividade económica e só depois é que aprecia a situação da delimitação negativa de incidência, ou seja, se as actividades económicas são desenvolvidas no exercício de poderes de autoridade.

(...)

Neste sentido, veja-se igualmente o entendimento do TJUE no Caso Isle of Wight and Others [Acórdão de 16 de Setembro de 2008, Proc. C-288/07, (...)] salientando que a

delimitação negativa de incidência “... visa principalmente as actividades exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas que, embora sejam de natureza económica, estão estreitamente relacionadas com a utilização de prerrogativas de poder público.”], em que este vem expressamente salientar que só por derrogação à regra geral é que certas actividades de natureza económica não estão sujeitas ao IVA. Como refere, uma dessas derrogações está prevista no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Tal como nota, essa derrogação visa principalmente as actividades exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas que, embora sejam de natureza económica, estão estreitamente relacionadas com a utilização de prerrogativas de poder público.»⁹

Destarte, afigura-se incorreto distinguir as actividades exercidas na qualidade de autoridade pública e as actividades económicas, dando às primeiras o sentido de actividades que se inserem no exercício do poder público ou do poder de soberania; ou seja, não é correto afirmar que a delimitação negativa de incidência se aplica a actividades decorrentes do exercício de prerrogativas de autoridade não consideradas, enquanto tal, como actividades económicas. Com efeito, há que conferir ao conceito de *actividades ou operações exercidas na qualidade de autoridades públicas* um sentido mais amplo, abrangendo outras actividades além das que relevam das atribuições fundamentais do poder público no âmbito da administração geral, justiça, segurança e defesa.

Resulta, assim, do que vimos de expor que o Requerente, enquanto pessoa coletiva de direito público, é sujeito passivo de IVA, dividindo-se a respetiva actividade em três categorias de operações quanto ao respetivo enquadramento: não tributadas, tributadas e isentas.

§2.2. O DIREITO DO REQUERENTE À DEDUÇÃO DO IMPOSTO

⁹ *Idem, ibidem*, pp. 354 a 357.

20. Feito o enquadramento da atividade do Requerente, em sede de IVA, a apreciação jurídico-tributária do caso concreto deve agora prosseguir com a análise dos termos em que o Requerente pode exercer o direito à dedução do IVA.

O mecanismo do crédito de imposto e o direito à dedução encontram-se regulamentados nos artigos 167.º a 192.º da Diretiva IVA. Como é referido por Sérgio Vasques, «a Directiva reconhece aos sujeitos passivos o direito de deduzir ao imposto liquidado num estado-membro o imposto que nesse mesmo estado tenham incorrido na aquisição de bens ou serviços, desde que estes se destinem à realização de operações tributadas ou de operações com isenção completa. Quando os bens e serviços adquiridos pelos sujeitos passivos de IVA se destinem exclusivamente à realização destas operações o direito à dedução do imposto incorrido a montante é integral; quando se destine indistintamente à realização destas operações e de outras que não confiram direito à dedução, o imposto incorrido a montante só em parte é dedutível, fixando a Directiva IVA diferentes métodos de cálculo para o efeito.»¹⁰

O artigo 168.º da Diretiva IVA, na parte que aqui importa reter, estatui o seguinte:

“Quando os bens e serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante de imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

(...)”

A regra geral fixada nesta norma é, pois, a de que o IVA incorrido nas aquisições feitas por um sujeito passivo é dedutível sempre que os bens ou serviços adquiridos “*sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas*”. É esta uma decorrência necessária do princípio

¹⁰ *Ob. cit.*, p. 335.

da neutralidade em que assenta o IVA, o qual é concretizado quando os sujeitos passivos subtraem o IVA incorrido nos seus *inputs* ao IVA que liquidam nos *outputs*, assim se desonerando do encargo do imposto.

Nesta conformidade, um primeiro momento a observar no exercício do direito à dedução consiste em apurar se se pode estabelecer um nexo direto entre *inputs* e *outputs*.

Situações há em que é possível associar um determinado *input* a um determinado *output*, estabelecendo assim um nexo entre uma dada operação ativa e uma dada operação passiva. Se um destes custos diretos estiver associado a uma operação sujeita a tributação ou a uma operação que beneficie de isenção completa, o IVA incorrido a montante é integralmente dedutível; se um desses custos diretos estiver associado a uma operação não tributável ou a uma operação com isenção simples, fica totalmente afastada a dedução do IVA suportado a montante.

Acontece, porém, que existem situações em que não é possível estabelecer tal nexo direto, por estarmos perante *inputs* que são indistintamente destinados a um conjunto variado de *outputs*. Nestes casos em que os custos incorridos respeitam simultaneamente a operações tributadas e a operações não tributadas ou com isenção simples, estaremos perante os designados *custos mistos* ou *custos promíscuos* e, então, o direito à dedução é limitado nos termos do artigo 173.º da Diretiva IVA que, além do mais, estatui o seguinte:

“1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

O pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

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

(...)

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo do n.º 1, relativamente a todos os bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

(...)”

Temos, assim, que este artigo 173.º trata os custos mistos consagrando, em primeira linha, o método do *pro rata*; com efeito, determina o seu n.º 1 que quanto aos bens e serviços utilizados para realizar tanto operações que conferem direito à dedução como operações sem direito à dedução, esta apenas é admitida na parte proporcional ao montante respeitante às operações que conferem esse mesmo direito. A propósito desta norma, Sérgio Vasques afirma que decorrem da respetiva redação dois aspetos: *«primeiro, que o método do pro rata de que o legislador aqui cuida vale apenas para custos mistos, i.e., para os inputs que sejam indistintamente empregues em operações que conferem direito à dedução e em operações que o não conferem; segundo, que o método do pro rata previsto no artigo 173.º se aplica apenas quando estejamos a lidar com operações económicas e que não se aplica por isso ao rateio dos inputs que sejam empregues indistintamente em operações que conferem direito à dedução e operações que estejam fora do campo de incidência, para o que a Directiva não fixa método algum.*

O método do pro rata, para o qual aponta o artigo 173.º em primeira linha, redonda numa presunção elementar quanto à afectação dos custos mistos das empresas. (...) É esta presunção que o legislador verte no artigo 174.º, n.º 1, da Directiva IVA, ao dispor que “o pro rata da 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”.

(...)

É evidente, porém, que essa presunção se pode mostrar mais ou menos acertada no caso concreto e por isso o artigo 173.º da Directiva IVA permite que, em vez do método do pro rata, os estados-membros autorizem ou imponham que a dedução seja calculada “com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços” (alínea c)). Com este método, dito de afectação real, trata-se de substituir a presunção simples em que assenta o pro rata por indicadores alheios ao volume de negócios, imputando os custos mistos a operações com direito a dedução e a operações sem direito a dedução de acordo com indicadores diferentes, melhor adequados à actividade do sujeito passivo – sejam a área ocupada, o número de trabalhadores, a massa salarial, as horas-máquina ou as horas-homem correspondentes a cada um destes dois tipos de operações. Em suma, afasta-se a imputação baseada no volume de negócios (turnover-based apportionment), para fazer uma imputação com base nos factores de produção (investment-based apportionment).

(...)

Em suma, os estados-membros gozam de alguma margem de liberdade na construção de critérios de afectação real, alheios ao volume de negócios dos sujeitos passivos, desde que esses critérios permitam, no caso concreto, obter melhores resultados que o método do pro rata que a Directiva IVA acolhe como solução-regra na dedução dos custos mistos.»¹¹

A Directiva IVA contempla, pois, três diferentes métodos no cálculo da dedução, a saber¹²:

«Primeiro, relativamente aos custos directos, aqueles que estão claramente associados a operações que conferem direito à dedução ou a operações que não conferem, vale o método-regra da imputação directa, implícito no artigo 168.º. Depois, relativamente aos custos mistos, aqueles que estão indistintamente associados a um e outro tipo de operações, a Directiva IVA acolhe o método do pro rata como solução de primeira linha, apontando para o método da afectação real como método de recurso. Em tudo isso, importa ter presente que os métodos do pro rata e da afectação real, de que se ocupa o artigo 173.º, apenas se aplicam a custos mistos ou promíscuos e nunca a custos que se possam associar directamente a um outro tipo de

¹¹ *Idem, ibidem*, pp. 352 a 354 e 356.

¹² *Idem, ibidem*, p. 354.

operações. E importa ter presente que a afectação real não se confunde com a imputação directa: do que se trata na afectação real não é de associar o input A ao output B, algo impraticável à partida, mas de afectar esses custos mistos de acordo com fórmula alheia ao volume de negócios.»

21. No âmbito do Código do IVA importa convocar as seguintes normas atinentes ao direito à dedução, consideradas apenas nas partes aqui relevantes:

“Artigo 19.º

Direito à dedução

1. Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram:

a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;

(...)

Artigo 20.º

Operações que conferem direito à dedução

1. Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

(...)

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

1. Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar 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 afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo

2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2.

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade 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 deem lugar a dedução.

2. Não obstante o disposto na alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos 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 Direção-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 atividades 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 fração 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 efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade 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.

(...)”

Nesta conformidade, o exercício do direito à dedução por parte do Requerente deverá ser efetuado mediante a articulação destas normas do Código do IVA, particularmente dos artigos 20.º e 23.º, nos seguintes termos: «a consideração/limitação da dedutibilidade do IVA

contido em despesas afetas exclusivamente a uma “não operação” ou na esfera do exercício de uma atividade económica, a sua afetação exclusiva a uma operação que confere o direito a dedução ou, alternativamente, a uma operação que não confere esse direito, deverá ser equacionada à luz do art. 20.º do CIVA, por via de uma imputação direta, e nunca do art. 23.º do mesmo diploma.

Desta forma, só ultrapassado o filtro do art. 20.º do CIVA, e apenas no caso de utilização indistinta de inputs a ambos os tipos de operações retratadas, é que será equacionável a aplicação do art. 23.º daquele diploma.»¹³

Sequentemente, na senda da terminologia adotada por Saldanha Sanches e João Tabora da Gama (“Pro Rata revisitado: Atividade económica, atividade acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 417, Janeiro-Junho, 2006, pp. 101 a 130), «*existem duas hipóteses de atuação no âmbito da determinação dos limites do direito à dedução por parte de um “sujeito passivo misto”, uma separação ex ante ou uma separação ex post entre atividades que conferem direito a dedução e atividades que não conferem esse direito.*

No plano da separação ex ante encontra-se o método da afetação real, de acordo com o qual a autonomização do IVA dedutível no âmbito do IVA suportado pelo sujeito passivo misto deverá efetuar-se por via de uma proporção, em que se pondera a afetação dos inputs a cada uma das atividades (conferidoras ou não do direito à dedução), por forma a refletir a real utilização de chaves de repartição (...) determinadas em função de indicadores ajustados.

Em contrapartida, no plano da separação ex post, o grau de utilização dos inputs em função de cada tipo de operação será aferido por via de um rácio ponderado em função dos outputs da atividade, nomeadamente em função do volume de negócios, vulgarmente denominado como “método de percentagem de dedução” (pro rata), previsto na al. b) do n.º 1 do art. 23.º do CIVA.

¹³ Rui Manuel Pereira da Costa Barros, *O Direito à Dedução do IVA: O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista*, Cadernos IDEFF, N.º 15, Coimbra, Almedina, 2014, p. 151. Neste enquadramento, o mesmo Autor entende que «*a condição de sujeito passivo misto em sede de IVA, abrangida pelo disposto no art. 23.º do CIVA, não resulta propriamente do exercício simultâneo de operações que conferem o direito à dedução e de operações que não conferem esse direito, mas sim, da utilização “mista” dos seus inputs, isto é, pela afetação simultânea dos inputs em que foi suportado IVA aos dois tipos de operações.*» (*ibidem*, p. 150).

Note-se, no entanto, que a utilização de ambos os métodos só se verifica, (...), quando estamos na presença de inputs com IVA que não possuem uma relação direta e exclusiva com operações que conferem ou não o direito a dedução do IVA.»¹⁴

Importa salientar que seja qual for o método que utilize na repartição dos *inputs* mistos – afetação real ou *pro rata* –, o Requerente deverá ter presente aquela que é uma exigência comum a ambos os métodos, a saber: a necessidade de autonomizar as atividades que conferem direito a dedução daquelas que não possibilitam esse direito.

No tocante ao método da afetação real, o que nuclearmente o caracteriza é a existência de um critério de aferição da percentagem do IVA dedutível respeitante a *inputs* mistos que traduz a real afetação destes, numa perspetiva *ex ante*, ou seja, independentemente dos *outputs* associados às atividades que os integram.

Ainda quanto a este método, há que ter em atenção a imposição legal resultante do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA, nos termos da qual o IVA contido nos inputs simultaneamente afetos a uma atividade económica e a uma atividade não económica deverão, obrigatoriamente, ser objeto de um rateio prévio por via da aplicação do método da afetação real; uma vez efetuado esse rateio e, portanto, já no âmbito da atividade económica, poderá ser usado alternativamente o método do *pro rata* ou da afetação real, tendo sempre presente que estão em causa *inputs* mistos.

A razão de ser deste regime legal radica, *«antes de mais, conforme a jurisprudência do TJUE tem assinalado, [no facto de] as “não operações” ou operações inseridas fora do conceito de atividade económica, são, desde logo, estranhas à Diretiva IVA, pelo que, não poderão ter qualquer influência na delimitação do direito à dedução. (...)*

Por outro lado, as atividades não económicas, (...), sendo por natureza estranhas ao “mundo” do IVA, por não se traduzirem em verdadeiras operações de consumo, pela sua

¹⁴ *Idem, ibidem*, pp. 156 e 157.

natureza ocasional e fortuita, possuem inputs com IVA num plano muito restrito, não obstante poderão gerar receitas com peso considerável. A aplicação do método do pro rata poderia conduzir, aliás como se viu, em particular, no Caso EDM (2004), a situações de distorção de concorrência, na medida em que não existe qualquer proporcionalidade entre os inputs suscetíveis de ser imputados à atividade não económica e os resultados da mesma.»¹⁵

No respeitante ao critério de dedução dos *inputs* mistos, neste particular contexto, resulta do Caso *Securenta* (acórdão do TJUE de 13.03.2008, processo C-437/06) que, segundo o TJUE, «quando os *inputs* são utilizados simultaneamente para atividades económicas e não económicas, o art. 173.º, n.º 2 da Diretiva IVA não é aplicável, sendo que os métodos e critérios de repartição dos montantes do IVA pago a montante faz parte do poder de apreciação dos Estados-Membros que, no exercício desse poder, deverão definir critérios que, orientados pela finalidade da própria Diretiva IVA, reflitam objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma dessas atividades.»¹⁶

Não tem, assim, razão o Requerente quanto à afirmação de que «não obstante a Diretiva do IVA permitir a implementação de critérios com base na utilização real dos recursos, a mesma não autoriza os Estados-Membros a obrigar um sujeito passivo à adoção de um critério de dedução baseado na separação dos valores de imposto a montante relativos à atividade económica dos relativos à atividade não económica, razão pela qual a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA viola ostensivamente as disposições da referida Diretiva Comunitária, ao obrigar um sujeito passivo a adotar um critério com base na utilização real com referência a bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica.»

No concernente ao método *pro rata*, importa sublinhar que, «na determinação da percentagem de dedução por esta via, deverá salvaguardar-se o facto de que apenas as operações inseridas no âmbito da atividade económica, conforme é delimitada pela Diretiva

¹⁵ *Idem, ibidem*, p. 167.

¹⁶ *Idem, ibidem*, p. 170.

IVA e pela jurisprudência divulgada pelo TJUE, é que poderão influenciar o direito à dedução, por esta via, dos sujeitos mistos.

Os inputs que possam ser alocados a “não operações” ou operações fora do âmbito da atividade económica e simultaneamente afetos à atividade económica exercida pelo sujeito passivo, deverão ser repartidos por um filtro prévio baseado em chaves de repartição que traduzem a real afetação dos mesmos.»¹⁷

Isto mesmo estatui o n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, do qual resulta claramente que, no denominador da fração, devem ser consideradas as operações que se insiram no conceito de atividade económica.

22. Posto isto. Como resulta do Relatório de Inspeção Tributária referenciado no facto provado k), a partir da análise dos documentos justificativos dos montantes inscritos nos campos de dedução 20 e 24 das declarações periódicas de IVA atinentes aos períodos de imposto em apreço nos autos, a AT entendeu ter detetado, «no conjunto de aquisições de bens e serviços objeto de incidência do coeficiente de dedução (pro rata) aplicado» pelo Requerente, «os seguintes inputs que pelas suas características e utilização não tiveram como destino a realização de operações tributáveis em sede de IVA e, por isso, não possibilitam o direito à dedução do imposto neles contido – incorreta dedução de montantes cujo enquadramento se insere em atividades desenvolvidas pelo Município no uso dos poderes de autoridade (n.º 2 do art. 2.º do CIVA) – devendo o respetivo valor ser extraído do montante apresentado por não encontrar enquadramento na al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA:

- em sede de imobilizado/ativos fixos tangíveis, o valor de IVA referente às aquisições de bens e serviços – pavimentação de vias públicas, construção, reparação e mobilização de centros escolares, manutenção, beneficiação e implantação de sinalética rodoviária em estradas não portajadas – fundamentalmente relacionados com o exercício de poderes de autoridade ou com atividades isentas (artigo 9.º do CIVA), registadas nas seguintes contas segundo a sua natureza: - 4221 – Edifícios, - 4222 – Edifícios e outras construções, - 429 –

¹⁷ *Idem, ibidem*, p. 178.

Outras imobilizações corpóreas; - 432 – Despesas de investigação e desenvolvimento; - 442 – Imobilizações em curso imobilizações corpóreas; - 443 – Imobilizações em curso; e - 445 – Bens de domínio público (escolas, redes pluviais e de saneamento), (...)

- em sede de gastos do exercício, o valor de IVA referente às aquisições: iluminação – consumos de candeeiros implantados em vias públicas e espaços urbanos, reparação de lancis de vias públicas, passes/bilhetes de alunos do sistema nacional de ensino, por via de utilização de autocarros escolares, manutenção de espaços verdes públicos relvados, árvores ornamentais, podas de árvores de espaços públicos, registadas nas subcontas identificadas: - 622112 – Consumos elétricos – Iluminação Pública, - 622123 – Outros, - 622321 – Edifícios e outras construções, - 62232 – Cons. e reparação, - 622329 – Outras conserv. e reparações, - 62234 – Limpeza, higiene e conforto, - 62244 – Recolha, transporte e tratamento de RSU's, - 62245 – Transportes Escolares, - 62255 – Limpeza urbana, - 62298 – Outros fornecimentos e serviços, - 63202 – Câmara Municipal e Serviços Municipais, e - 658 – Outros custos e perdas operacionais.

essencialmente de atividades exercidas no âmbito dos poderes de autoridade (iluminação pública, manutenção de espaços verdes) ou não destinadas à realização de operações sujeitas a IVA e com direito à dedução por igualmente não encontrar enquadramento na al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA (...)»

O Requerente discorda desta posição da AT, porquanto, no seu entender, «a redução que a AT operou ao universo de inputs cujo IVA é suscetível de recuperação por pro rata, constante do relatório final de inspeção tributária ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2017..., no qual assenta a fundamentação dos atos tributários impugnados, não encontra, objetivamente, respaldo na realidade da atividade económica prosseguida pelo Requerente, porquanto tais inputs são afetos, simultânea e indiscriminadamente, a operações que conferem direito à dedução e a operações que não conferem este direito, devendo ser aceite a sua inclusão para efeitos de dedução por via do método do pro rata.»

Constitui nosso entendimento que a posição do Requerente não merece acolhimento, pelas razões que passamos a expor.

Desde logo, a própria contabilidade do Requerente – que goza de uma presunção de veracidade (cf. artigo 75.º, n.º 1, da LGT) e que, como se disse, foi o sustentáculo da atuação da AT –, discrimina os gastos em questão nos exatos termos resultantes dos registos contabilísticos por si efetuados nas mencionadas contas; sendo, ainda, que nada foi aportado, em momento algum, no sentido de comprovar que os mesmos gastos foram utilizados, simultânea e indiscriminadamente, noutras atividades (nomeadamente, em operações que conferem direito à dedução do IVA).

Acresce que, as mencionadas contas abarcam atividades e operações que se inserem no âmbito das atribuições do Requerente, previstas no artigo 23.º da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, que se transcreve:

“Artigo 23.º

Atribuições do município

1 - Constituem atribuições do município a promoção e salvaguarda dos interesses próprios das respetivas populações, em articulação com as freguesias.

2 - Os municípios dispõem de atribuições, designadamente, nos seguintes domínios:

- a) Equipamento rural e urbano;*
- b) Energia;*
- c) Transportes e comunicações;*
- d) Educação, ensino e formação profissional;*
- e) Património, cultura e ciência;*
- f) Tempos livres e desporto;*
- g) Saúde;*
- h) Ação social;*
- i) Habitação;*
- j) Proteção civil;*
- k) Ambiente e saneamento básico;*
- l) Defesa do consumidor;*
- m) Promoção do desenvolvimento;*

- n) *Ordenamento do território e urbanismo;*
- o) *Polícia municipal;*
- p) *Cooperação externa.*”

Afigura-se, assim, evidente que os gastos que o Requerente contabilizou nas aludidas contas inserem-se no exercício das suas atribuições próprias, enquanto ente público, ou seja, de uma atividade regulada de modo específico por disposições de direito administrativo e, portanto, submetida a um regime substantivo de direito público; sendo que, como se afirma no já citado acórdão do STA de 20.09.2000, proferido no processo n.º 021091, *«entende-se por serviço praticado no exercício dos poderes de autoridade ou na qualidade de autoridade pública aquele serviço que releva da missão específica da autoridade pública, no quadro de um regime de direito público»*.

Assim sendo, concordamos com a afirmação da AT no sentido de estarmos perante *«inputs que pelas suas características e utilização não tiveram como destino a realização de operações tributáveis em sede de IVA e, por isso, não possibilitam o direito à dedução do imposto neles contido – incorreta dedução de montantes cujo enquadramento se insere em atividades desenvolvidas pelo Município no uso dos poderes de autoridade (n.º 2 do art. 2.º do CIVA) – devendo o respetivo valor ser extraído do montante apresentado»*.

23. Noutra ordem de considerações, tendo por referência o mesmo Relatório de Inspeção Tributária, constatamos que, no cálculo do coeficiente de dedução, a AT entendeu proceder *«à inclusão no denominador das seguintes receitas que constituem fonte permanente e necessária de receitas (consideradas receitas correntes no POCAL) para o município, que suportam as atividades por ele prosseguidas (sobretudo as relacionadas as operações decorrentes dos poderes de autoridade):»* IMI, IMT, IUC, derrama, participação fixa no IRS, Fundo de Equilíbrio Financeiro, Fundo Social Municipal, loteamentos e obras e transferências de capital.

O Requerente contesta esta atuação da AT, propugnando que *«os outputs relacionados com impostos indiretos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos não*

devem ser incluídos no denominador do pro rata, por constituírem proveitos que não decorrem do exercício de uma atividade económica, como, aliás, a própria AT reconhece na sua resposta.» O Requerente sustenta esta sua posição, essencialmente, no Parecer do Centro de Estudos Fiscais e na Informação Vinculativa n.º 10101, datada de 21.06.2016, juntos ao PPA, respetivamente, como documentos n.ºs 12 e 13 e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

Compulsada a resposta apresentada pela Requerida, constatamos que é ali dito o seguinte, em consonância com aquele que é o entendimento do Requerente:

(i) quanto às receitas provenientes de impostos: *«71. (...), uma vez que os montantes provenientes do Orçamento do Estado não correspondem a contraprestações destinadas a remunerar operações realizadas pelo Município, não podem ser enquadradas no conceito de atividade económica, pelo que não deverão ser incluídos no denominador para efeitos de cálculo do pro rata, em conformidade com o n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, não obstante a respetiva proporção ou medida de intensidade no conjunto geral de atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo.»*;

(ii) quanto aos reembolsos e restituições (nos quais se incluem os juros de mora): *«72. (...) estas receitas devem ser consideradas fora do conceito de atividade económica, (...)»*;

(iii) quanto aos valores respeitantes a transferências e subsídios obtidos: *«74. Entendimento semelhante se impõe aos valores respeitantes às transferências e subsídios obtidos, incluindo os que respeitam aos do Fundo de Equilíbrio Financeiro, porquanto aquelas receitas não correspondem à contraprestação de qualquer atividade por parte do Município, não correspondendo inerentemente a uma atividade económica.»*.

Atento o aqui acima dissemos, é igualmente nosso entendimento que assim é, porquanto, as “não operações” ou operações inseridas fora do conceito de atividade económica – sendo inequívoco que os *outputs* em apreço não são resultantes de qualquer atividade económica –, são estranhas ao “mundo” do IVA e, por isso, não poderão ter qualquer influência na delimitação do direito à dedução do imposto.

Consequentemente, a correção que a AT efetuou ao denominador da fração, por via do adicionamento dos *outputs* relacionados com impostos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos, padece de manifesta ilegalidade e, por isso, não pode manter-se.

24. Em conformidade com o exposto, concluímos que os atos de liquidação adicional de IVA controvertidos padecem de vício de violação de lei, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA, na parte em que radicam na correção no cálculo do coeficiente de dedução, consistente na inclusão no denominador da fração dos *outputs* relacionados com impostos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos, pelo que devem ser anulados nessa parte.

A decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018..., assim como a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2018..., na justa medida em que mantiveram os atos tributários controvertidos, padecem de igual vício invalidante, pelo que devem, nessa parte, ser também anulados.

§2.3. DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

25. O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estatui que *são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.*

Na situação *sub judice*, concluiu-se que os atos de liquidação adicional de IVA controvertidos são parcialmente inválidos por vício de violação de lei, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA, gerador de anulabilidade.

Tendo sido esse, além do mais, um pressuposto subjacente às liquidações de juros compensatórios controvertidas, estas enfermam de idêntico vício invalidante e, por consequência, devem ser anuladas nessa parte.

§2.4. DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

26. O Requerente peticionou o pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida, uma vez que prestou garantia bancária para suspender os processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva das quantias de IVA e de juros compensatórios liquidadas (cf. facto provado r)).

O artigo 171.º do CPPT estabelece que *a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda* (n.º 1) e que *a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência* (n.º 2).

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e o pedido de pronúncia arbitral têm como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a *legalidade da dívida exequenda*, pelo que, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Constitui, efetivamente, jurisprudência consolidada dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD que, relativamente aos atos tributários que dela sejam objeto, a ação arbitral é o meio próprio para conhecer e apreciar o pedido de indemnização por garantia

indevida (cf., por todas, as decisões arbitrais proferidas em 4 de novembro de 2013, no processo n.º 66/2013-T, em 18 de maio de 2016, no processo n.º 695/2015-T, em 2 de janeiro de 2017, no processo n.º 220/2016-T e em 28 de junho de 2017, no processo n.º 508/2016).

27. O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

A propósito desta norma, foi vertido o seguinte no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de novembro de 2007, proferido no processo n.º 0633/07: “o fundamento do direito à indemnização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal atuação da administração devida a erro seu, ao liquidar indevidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua atuação, não teria sido necessária prestar”.

Destarte, sendo demonstrada a existência de erro imputável aos serviços conducente à ilegalidade do ato tributário controvertido e, conseqüentemente, à indevida prestação de garantia para suspensão da execução fiscal resultante do não pagamento da prestação tributária ilegalmente liquidada por aquele ato tributário, assiste ao contribuinte o direito a ser ressarcido dos custos incorridos com a prestação e manutenção da garantia.

28. Voltando ao caso concreto, temos que os atos tributários controvertidos foram da exclusiva iniciativa da AT, sendo parcialmente inválidos por vício de violação de lei, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA, pelo que se mostra comprovado o erro imputável aos serviços naqueles atos tributários.

Por outro lado, como se disse, resultou provado que o Requerente prestou garantia bancária para suspender os processos executivos que foram instaurados, sem que, contudo, se tenham apurado os respetivos custos (designadamente, encargos bancários) incorridos pelo Requerente; com efeito, compulsados os documentos anexos às alegações escritas apresentadas pelo Requerente – com os quais este pretendia comprovar os referidos custos –, constatamos que os mesmos são respeitantes a uma outra garantia bancária que não a referida no facto provado r).

29. Nesta conformidade, a prestação da referida garantia bancária pelo Requerente é parcialmente indevida – na exata medida em que são parcialmente inválidos os atos tributários controvertidos – e, conseqüentemente, é reconhecido ao Requerente o direito à indemnização prevista no artigo 53.º da LGT, quanto a parte dos custos suportados com a mencionada garantia bancária até ao respetivo cancelamento, em montante a determinar em execução de julgado, sem prejuízo da limitação do *quantum* indemnizatório estatuída no artigo 53.º, n.º 3, da LGT.

*

30. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a) Declarar ilegais e anular, por vício de violação de lei, na parte em que radicam na mencionada correção no cálculo do coeficiente de dedução, consistente na inclusão no denominador da fração dos *outputs* relacionados com impostos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos:
(i) as liquidações adicionais de IVA respeitantes aos períodos de 201601, 201602, 201603, 201604, 201605, 201606, 201607, 201608, 201609, 201610, 201611 e 201612; (ii) as liquidações de juros compensatórios referentes aos períodos de 201601, 201602, 201605, 201607, 201608, 201610, 201611 e 201612; e (iii) as correspondentes demonstrações de acerto de contas, com as legais consequências;
- b) Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018..., na parte em que manteve a dita correção no cálculo do coeficiente de dedução, consistente na inclusão no denominador da fração dos *outputs* relacionados com impostos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos, com as legais consequências;
- c) Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2018..., na parte em que manteve a dita correção no cálculo do coeficiente de dedução, consistente na inclusão no denominador da fração dos *outputs* relacionados com impostos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos, com as legais consequências;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de uma indemnização ao Requerente, por prestação parcialmente indevida de garantia, quanto a parte dos custos suportados com a prestação da referenciada garantia bancária até ao respetivo cancelamento, em montante a determinar em execução de julgado, sem prejuízo da limitação do *quantum* indemnizatório estatuída no artigo 53.º, n.º 3, da LGT;

- e) Condenar ambas as partes ao pagamento das custas do presente processo, na proporção dos respetivos decaimentos que se fixa em 30% para o Requerente e 70% para a Requerida.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 43.716,85 (quarenta e três mil setecentos e dezasseis euros e oitenta e cinco cêntimos)**.

*

CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), cujo pagamento fica a cargo de Requerente e Requerida na proporção, respetivamente, de 30% e de 70%**.

*

Notifique.

Lisboa, 2 de abril de 2020.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)