

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 408/2019-T

Tema: IVA – Sujeitos passivos mistos – Instituição Bancária. *Pro rata* de dedução do IVA de bens e serviços de utilização mista adquiridos.

*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 24 de novembro de 2021, recurso n.º 63/20.2BALSb, que decide em substituição.

Decisão Arbitral

Os árbitros Maria Fernanda dos Santos Maçãs (árbitro presidente), Sofia Ricardo Borges e Diogo Feio (árbitros vogais), acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., doravante designada por “Requerente”, “A...” ou “Sujeito Passivo”, com o número de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., Lisboa, veio, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral, peticionando a declaração de ilegalidade de acto de autoliquidação de tributos, consubstanciado na declaração periódica de IVA respeitante ao período de Dezembro de 2014, no montante de € 332.606,13 – *cf.* declaração periódica submetida a 09.02.2015, com o n.º... - e, bem assim, da decisão de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa que contra o mesmo interpôs, cujo processo tramitou sob o n.º ...2018... .

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à AT a 18.06.2019.

Nos termos do disposto na al. a) do n.º 2 do art.º 6.º e da al. b) do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

A 01.08.2019 as Partes foram notificadas da designação dos árbitros e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 22.08.2019.

O Tribunal encontra-se, assim, regularmente constituído para apreciar e decidir sobre o objecto do processo.

A fundamentar o Pedido de Pronúncia Arbitral, peticionando a correcção da dedução de IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista relativos às actividades de *leasing* e ALD, o Requerente, que é uma instituição de crédito que realiza, a par de operações de financiamento/concessão de crédito, operações de locação financeira mobiliária e, assim, a par de operações que não conferem direito a dedução em IVA, operações que o conferem, alega, em síntese, o seguinte:

- nas situações em que identificou uma conexão directa e exclusiva entre certas aquisições de bens e serviços e operações activas que realizou, aplicou o método da imputação directa *cf.* art.º 20.º, n.º 1 do CIVA, que “É o sucede no âmbito da aquisição de bens objecto dos contratos de locação financeira – *v.g.* a aquisição de uma viatura para subsequente locação financeira -, relativamente aos quais foi deduzido, na íntegra, o IVA suportado, em virtude de tais bens estarem directamente ligados a operações tributadas, realizadas a jusante pela Requerente – a locação financeira, que conferem o direito à dedução.” (*cf.* pontos 56.º- 57.º do PPA);
- nas aquisições de bens e serviços que utilizou exclusivamente na realização de operações que não conferem direito à dedução não deduziu qualquer montante de IVA;

-
- quanto às aquisições de bens e serviços em que identificou uma conexão directa, mas não exclusiva, com as operações activas e conseguiu determinar critérios objectivos do grau de utilização efectiva, aplicou o método de afectação real, *cfr.* art.º 23.º, n.º 2 do CIVA, como é o caso dos encargos especificamente associados à aquisição de Terminais de Pagamento Automático;
 - e quanto à determinação da medida da dedução (do IVA dedutível) em relação às demais aquisições de bens e serviços – afectos indistintamente às diferentes operações que efectuou (*inputs* mistos) – aplicou o “método geral e supletivo da percentagem de dedução” nos termos do art.º 23.º, n.º 1, al. b) do CIVA, sendo que calculou esta percentagem de dedução de uma forma que não é conforme com a legislação nacional e comunitária deste imposto, estando assim ferida de erro a autoliquidação em crise;
 - o erro traduz-se na desconsideração que fez, no cálculo da percentagem de dedução nos *inputs* mistos, dos valores relativos às amortizações financeiras nos contratos de locação financeira;
 - tal ocorreu em cumprimento do Ofício Circulado n.º 30108 de 30 de Janeiro de 2009 da Requerida, da Área de Gestão Tributária do IVA, cujos ditames conduziram a uma dedução de IVA em montante inferior àquele que o Requerente nos autos pugna por ser o correcto;
 - em consequência o Requerente entregou ao Estado um montante de IVA superior ao devido, pois que apurou uma percentagem definitiva de dedução para o ano de 2014 de 7%, ao invés da percentagem de 28% que teria apurado caso tivesse incluído no cálculo da percentagem de dedução as referidas amortizações financeiras;
 - a dedução a que chegou, *cfr.* supra e que se materializou na autoliquidação em crise, conduziu a um valor de IVA dedutível de € 110.868,71, quando, caso tivesse procedido como defende nos autos que deveria ter feito, tal conduziria a um montante de IVA dedutível de € 443.474,84;
 - assim, deve ser anulada a autoliquidação em crise e deduzido o IVA que indevidamente o não foi, no valor da diferença, ou seja, no valor de € 332.606,13;
 - esta última quantia devendo, consequentemente, ser-lhe restituída, acrescida de juros indemnizatórios desde a apresentação da Declaração periódica até pagamento ao Requerente;
 - o pedido de Revisão Oficiosa que interpôs a este respeito veio a ser indeferido por Despacho de 14 de Março de 2019 com uma fundamentação que, nestes autos, o Requerente demonstrará não proceder, pugnando pela respectiva ilegalidade;

-
- o coeficiente de imputação específico preconizado pela Requerida no seu Ofício *supra*, e seguido pelo Requerente na autoliquidação em crise, em que é retirado da fracção o montante da renda correspondente à amortização financeira, não pode entender-se vir preconizado seja na legislação nacional seja na comunitária;
 - o legislador comunitário - e o nacional também - entendeu que “em geral, o volume de negócios (a contraprestação das operações de transmissão de bens e de prestação de serviços) de cada tipologia de operações (as que conferem e as que não conferem o direito à dedução) constitui um bom critério para o cálculo do IVA a deduzir, considerando-o o regime regra supletivo em matéria de dedução no âmbito de recursos de utilização mista.” (*cf.* ponto 105.º do PPA);
 - a Directiva IVA – *cf.* artigo 173.º, n.º 2 – só prevê a possibilidade de os EM permitirem ou obrigarem os sujeitos passivos “mistos” a (i) determinar um *pro rata* para cada sector de actividade, e (ii) deduzir o IVA com base na afectação dos bens ou serviços adquiridos; (*cf.* ponto 106.º do PPA);
 - uma vez que o Requerente só exerce uma única actividade - a actividade financeira – fica desde logo só por aí afastada a hipótese teórica do *pro rata* sectorial contido em (i) do ponto anterior;
 - já a possibilidade de dedução do IVA com base na afectação real só é prevista pelo CIVA “nos seguintes condicionalismos dos n.ºs 2 e 3 do art.º 23.º, a saber: a) Se o sujeito passivo optar pelo método da afectação (real); / b) Por imposição da Autoridade Tributária e Aduaneira, se a aplicação do método *pro rata* conduzir a distorções significativas na tributação.” (*cf.* ponto 109.º do PPA);
 - não há distorções significativas da tributação derivadas do método do *pro rata*, e a AT não as apontou no Ofício *supra* “limitando-se a alegar genericamente a falta de coerência das variáveis utilizadas no *pro rata*, sem fundamentar, concretizar e demonstrar, como lhe cabia, a existência de qualquer distorção”;
 - é certo que a inclusão das rendas de locação financeira no cálculo do *pro rata* “incrementam (ou têm a virtualidade de aumentar) a percentagem de dedução”, mas essa é uma consequência natural e que não merece crítica, pois que “se o volume de operações de locação financeira tributadas for significativo face ao volume de negócios global do Requerente, a fracção

algébrica do cálculo do *pro rata* irá, como não poderia deixar de ser, espelhar essa realidade. Não há, *à priori*, uma distorção.” (*cf.* artigos 112.º- 113.º do PPA);

- tudo razões pelas quais o critério de afectação real não pode ser imposto no caso; e, ainda que o pudesse ser, o mesmo não poderia consistir na utilização de fórmulas de cálculo da percentagem de dedução “*à medida* das Autoridades Tributárias, diferentes da (única) que consta do artigo 174.º da Directiva IVA.” (*cf.* artigo 116.º do PPA);

- a solução preconizada no Ofício *supra* carece de fundamento legal face ao art.º 23.º, n.ºs 2 a 5 do CIVA, pois que “apesar de as rendas de *leasing* serem obrigatoriamente objecto de tributação em IVA na sua totalidade, para efeitos de aplicação do *pro rata* (percentagem) de dedução, seria de aplicar um critério diferente e excluir do cálculo dessa percentagem a parte das rendas cobradas respeitante ao capital ou amortização financeira.” (*cf.* artigos 120.º -121.º do PPA);

- ainda que assim se não entendesse, sempre a solução do Ofício *supra* seria incompatível com os artigos 173.º e 174.º da Directiva IVA, a qual contempla uma única fórmula de cálculo da percentagem de dedução “que é taxativa”;

- a este respeito têm vindo a ser proferidas Decisões no CAAD no sentido pugnado nestes autos pela Requerente, cuja fundamentação subscreve e desenvolve no seu PPA¹;

- a ilegalidade da solução preconizada pelo Ofício *supra* é patente e foi já confirmada pelas Decisões Arbitrais que refere;

- ainda se encontra em tempo para operar a dedução do IVA em causa nos autos, nos termos por que pugna, pois que foi por erro relativamente ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto que a não fez.

A título subsidiário o Requerente pede ao Tribunal que proceda a reenvio prejudicial.

Notificada para o efeito, a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) apresentou Resposta, pugnando pela total improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral.

¹A Requerente refere as Decisões nos Proc.s n.ºs 309/2017-T, 311/2017-T, 312/2017-T, 335/2018-T e 339/2018-T, todas disponíveis em www.caad.pt;

Começa por suscitar uma questão prévia traduzida, em resumo, no seguinte:

No processo arbitral n.º 335/2018-T, com objeto idêntico ao do presente processo, a Requerida interpôs recurso por oposição de acórdãos para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, tendo em conta a jurisprudência emanada pelo Supremo Tribunal Administrativo prolatado no processo n.º 0485/17 de 15-11-2017, transitado em julgado. Para a Requerida existe uma inegável contradição sobre as mesmas questões controvertidas entre a decisão proferida no processo n.º 335/2018-T do Tribunal Arbitral e o Acórdão do STA n.º 0485/17, de 15 de novembro de 2017, o que leva, naturalmente, à adopção de soluções opostas expressas.

Prossegue depois a Requerida defendendo-se por excepção, por entender, primeiro, que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria. O que fundamenta nas disposições conjugadas do RJAT (art.º 2.º, n.º 1) e da Portaria de Vinculação², por no caso não ter havido recurso à via administrativa nos termos dos art.ºs 131.º a 133.º do CPPT. Teria, em suma, que ter havido prévia Reclamação Graciosa, independentemente de necessária ou não.

Ainda por excepção, defende-se a Requerida pugnando pela intempestividade do Pedido de Revisão. À situação, defende, e em resumo, não tem aplicação o prazo de quatro anos constante do art.º 78.º, n.º 1 da LGT, mas antes o prazo de dois anos *cf.* art.º 131.º, n.º 1 do CPPT. Verifica-se, por esta via, uma excepção peremptória.

No mais, defende-se a Requerida por impugnação, sumariamente como segue:

- o Requerente, sujeito passivo misto, deduziu IVA por diversas formas, como exposto no seu PPA, sendo que em relação às situações de aquisição de *inputs* mistos utilizou o método de coeficiente de imputação específico em obediência ao Ofício-Circulado n.º 30108 (já referido);

²Portaria 112-A/2011

-
- não há um erro no apuramento do *pro rata* de dedução na Declaração submetida pela Requerente, pois que o mesmo é conforme com as normas de direito nacional e comunitário;
 - o contrato de locação financeira não tem por objecto a transferência de propriedade mas sim a cedência, pela locadora, do uso do bem, sem prejuízo de no contrato se poder prever a opção de compra;
 - a locação financeira é uma prestação de serviços sujeita a IVA *cfr.* art.º 4.º, n.º 1 do CIVA e é efectuada pelo sujeito passivo no âmbito de uma actividade económica;
 - o legislador visou, entre o mais, a garantia do princípio da neutralidade assegurando um tratamento de igual onerosidade a quem adquire um bem via locação financeira face a quem o adquire directamente; (*cfr.* artigo 111.º da Resposta);
 - as rendas pagas no âmbito dos contratos de locação financeira são compostas por uma parte que corresponde ao capital ou amortização financeira, que é o reembolso da quantia emprestada, e por outra parte que são juros, acrescidos de eventuais encargos, que constituem a remuneração do locador;
 - por assim ser, a primeira daquelas partes (amortização financeira), correspondendo à restituição do capital financiado, deve ser excluída da percentagem de dedução – pois que o capital financiado corresponde ao valor de aquisição do bem e quanto a este o sujeito passivo exerceu o direito à dedução integral;
 - a assim não se proceder estaria a “permitir-se um aumento artificial da percentagem de dedução do IVA incorrido com a generalidade dos bens ou serviços de utilização mista adquiridos pelo sujeito passivo.”; (*cfr.* artigo 119.º da Resposta);
 - quanto ao entendimento por que pugna ser conforme à legislação nacional e comunitária, a Requerida convoca o Acórdão *Banco Mais*³, para concluir que o TJUE aí entendeu que a norma que no art.º 23.º do CIVA permitia (na redacção aplicável aos factos no processo que originou o reenvio) à AT obrigar um sujeito passivo a efectuar a dedução em função da afectação real de todos ou parte dos *inputs* utilizados é uma transposição do Direito da UE para o Direito interno Português e, bem assim, entendeu aquele Tribunal que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c) da Sexta Directiva se não opõe a que um EM - em circunstâncias como as

³Proc.º C-183/13, de 10 de Julho de 2014

do processo principal e que, nestes autos, é essencialmente a mesma - obrigue o Banco em causa a incluir no numerador e no denominador da fracção para apuramento do *pro rata* apenas a parte das rendas correspondente aos juros;

- a ser dada razão à Requerente incorre-se em violação do art.º 8.º da CRP, dos princípios da neutralidade e da sã concorrência no Mercado Interno, sendo que a tese da Requerida é a que melhor materializa os princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento.

A liquidação em crise não padece, assim, de qualquer vício.

Por requerimento de 11.10.2019 veio o Requerente pronunciar-se, em primeiro lugar, sobre a questão prévia, dizendo que existe falta de identidade dos factos, determinante para a legítima interposição de recurso de oposição de acórdãos, concluindo que a questão prévia suscitada pela Requerida, não só não tem mérito, por não estarem reunidos os requisitos para a interposição de recurso por oposição de acórdãos e por se ignorar a jurisprudência vertida no acórdão Volkswagen Financial Services⁴, como não é adequada e pertinente. Acresce que o recurso por oposição de acórdãos interposto para o Supremo Tribunal Administrativo não foi ainda objeto de apreciação.

Quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida, na sua Resposta, defende o Requerente, em suma, que: (i) o Tribunal é competente pois que a pretensão respeita a acto de autoliquidação cuja legalidade havia por sua vez sido objecto de apreciação no Pedido de Revisão Oficiosa, (ii) o Pedido de Revisão Oficiosa foi tempestivo por, tratando-se de erro de direito, ter sido interposto no prazo de quatro anos constante do art.º 98.º, n.º 2, do CIVA.

Por despacho de 12.10.2019 decidiu este Tribunal notificar as Partes dispensando a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT por não haver lugar a produção de prova *constituenda*, que não fora solicitada, concedendo prazo para alegações escritas facultativas e designando o dia 21 de

⁴Proc.º C-153/17, de 18 de Outubro de 2018

Fevereiro para prolação da Decisão. Prazo este posteriormente prorrogado, com base nos fundamentos constante do respectivo despacho, que se dão por reproduzidos.

Requerente e Requerida vieram, em prazo, apresentar alegações. O Requerente reitera e desenvolve os argumentos já explanados no PPA e no requerimento de resposta às excepções. Também assim a Requerida, acrescentando referências a dois Acórdãos, um do STA e outro do TCA Norte, e a duas Sentenças de Tribunais Tributários de Primeira Instância, no sentido do entendimento por que pugna nos autos.

Por Despacho arbitral de 22 de Fevereiro de 2020 foi decidida a questão prévia suscitada pela Requerida nos termos que se seguem:

“1.O A..., S.A., doravante designado por “Requerente”, “A...” ou “Sujeito Passivo”, com o número de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., Lisboa, veio, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral, peticionando a declaração de ilegalidade de acto de autoliquidação de tributos, consubstanciado na declaração periódica de IVA respeitante ao período de Dezembro de 2014 – cfr. declaração periódica submetida a 09.02.2015, com o n.º ... - e, bem assim, da decisão de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa que contra o mesmo interpôs, cujo processo tramitou sob o n.º ...2018... .

2.A fundamentar o Pedido de Pronúncia Arbitral, peticionando a correcção da dedução de IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista relativos às actividades de leasing e ALD, a Requerente, que é uma instituição de crédito que realiza, a par de operações de financiamento/concessão de crédito, operações de locação financeira mobiliária e, assim, a par de operações que não conferem direito a dedução em IVA, operações que o conferem, alega, em síntese, o seguinte:

- nas situações em que identificou uma conexão directa e exclusiva entre certas aquisições de bens e serviços e operações activas que realizou, aplicou o método da imputação directa cfr. art.º 20.º, n.º 1 do CIVA, que “É o sucede no âmbito da aquisição de bens objecto dos contratos de locação financeira – v.g. a aquisição de uma viatura para subsequente

locação financeira -, relativamente aos quais foi deduzido, na íntegra, o IVA suportado, em virtude de tais bens estarem directamente ligados a operações tributadas, realizadas a jusante pela Requerente – a locação financeira, que conferem o direito à dedução.” (cfr. pontos 56.º-57.º do PPA);

- nas aquisições de bens e serviços que utilizou exclusivamente na realização de operações que não conferem direito à dedução não deduziu qualquer montante de IVA;

- quanto às aquisições de bens e serviços em que identificou uma conexão directa, mas não exclusiva, com as operações activas e conseguiu determinar critérios objectivos do grau de utilização efectiva, aplicou o método de afectação real, cfr. art.º 23.º, n.º 2 do CIVA, como é o caso dos encargos especificamente associados à aquisição de Terminais de Pagamento Automático;

- e quanto à determinação da medida da dedução (do IVA dedutível) em relação às demais aquisições de bens e serviços – afectos indistintamente às diferentes operações que efectuou (inputs mistos) – aplicou o “método geral e supletivo da percentagem de dedução” nos termos do art.º 23.º, n.º 1, al. b) do CIVA, sendo que calculou esta percentagem de dedução de uma forma que não é conforme com a legislação nacional e comunitária deste imposto, estando assim ferida de erro a autoliquidação em crise;

- o erro traduz-se na desconsideração que fez, no cálculo da percentagem de dedução nos inputs mistos, dos valores relativos às amortizações financeiras nos contratos de locação financeira;

- tal ocorreu em cumprimento do Ofício Circulado n.º 30108 de 30 de Janeiro de 2009 da Requerida, da Área de Gestão Tributária do IVA, cujos ditames conduziram a uma dedução de IVA em montante inferior àquele que a Requerente nos autos pugna por ser o correcto;

- em consequência a Requerente entregou ao Estado um montante de IVA superior ao devido, pois que apurou uma percentagem definitiva de dedução para o ano de 2014 de 7%, ao invés da percentagem de 28% que teria apurado caso tivesse incluído no cálculo da percentagem de dedução as referidas amortizações financeiras;

- a dedução a que chegou, cfr. supra e que se materializou na autoliquidação em crise, conduziu a um valor de IVA dedutível de € 110.868,71, quando, caso tivesse procedido como

defende nos autos que deveria ter feito, tal conduziria a um montante de IVA dedutível de € 443.474,84.

3. Na sua resposta, a AT veio, em questão prévia, defender, entre o mais, existir oposição de acórdãos sobre as regras de determinação do direito à dedução pelas instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as actividades de Leasing ou de ALD, pois tendo interposto recurso para o Pleno da Secção do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 335/2018-T do CAAD (a correr termos sob o n.º 7/19.4BALS, para prolação de acórdão uniformizador), tendo em conta a jurisprudência do STA prolatada no processo n.º 0485/17, de 15 de novembro de 2017, o que conduz à contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, e leva, naturalmente, à adopção de soluções opostas expressas.

4. O Requerente, exercendo o contraditório, veio opor-se à existência da oposição de acórdãos invocando, em suma, que a questão suscitada não só não tem mérito, por não estarem reunidos os requisitos para a interposição de recurso por oposição de acórdãos e por se ignorar a jurisprudência vertida no acórdão Volkswagen, como não é adequada e pertinente. Acresce que o recurso por oposição de acórdãos interposto no STA não foi, ainda, objecto de apreciação.

5. O problema suscitado pela AT consubstancia questão prejudicial que a obter acolhimento deste tribunal conduziria à suspensão da presente instância.

Assim sendo, a única questão sobre a qual importa que o Tribunal tome posição neste momento é a de saber se deve suspender-se a instância até que o STA se pronuncie – primeiro sobre a oposição de acórdãos (artigo 284.º do CPPT) e, depois (caso confirme essa oposição) sobre o entendimento que deve prevalecer quanto à referida questão de direito, como solicitado pela AT.

*6. Considera este Tribunal que não, não obstante, poder invocar-se um fundamento legal para a suspensão – o do n.º 1 do artigo 272.º do Código de Processo Civil (**Suspensão por determinação do juiz ou por acordo das partes**), subsidiariamente aplicável, que dispõe que*

1 - O tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado.

Acontece que a possibilidade de haver uma intervenção uniformizadora do Pleno do STA numa matéria em que – vai admitir-se – a jurisprudência do CAAD difira da do STA pode constituir o outro motivo justificado que a lei admite.

Em todo o caso, e tendo também em conta que tal divergência nem sequer está reconhecida, o Tribunal entende que valem no caso duas outras razões : não só uma suspensão dos presentes autos podia impedir a sua decisão atempada, como a decisão que vier a proferir não impedirá a sua reforma, caso isso se venha a justificar, estando portanto sempre assegurada a “melhor aplicação do direito ao caso concreto.”

Suspender a instância para esse efeito seria, portanto, um “acto inútil”, proibido nos termos do disposto no artigo 130.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável.

Termos em que se indefere o pedido de suspensão da instância, devendo o presente processo seguir os seus termos.”

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O Processo não enferma de nulidades.

Haverá que decidir da matéria de excepção.

III. Questões a decidir

III. 1. Excepções

De acordo com o disposto no artigo 608.º do Código de Processo Civil em vigor, aplicável por força do disposto no artigo 22.º do RJAT, “(...) a sentença conhece, em primeiro

lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica” devendo o juiz “resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

Como referido, a AT suscitou duas questões que, a procederem, impediriam a pronúncia de mérito do presente Tribunal Arbitral: em primeiro lugar, a questão da inimpugnação administrativa prévia da liquidação sob apreciação; em segundo lugar, a questão da intempestividade da sua impugnação jurisdicional.

Nestes termos, torna-se necessário apreciar e decidir previamente as questões relativas às exceções, começando-se pela atinente à competência do Tribunal, conforme preceituado pelo artigo 13.º do CPTA.

III.1.1. Da (in)competência da jurisdição arbitral em razão da matéria, em virtude de não ter sido deduzida, previamente, reclamação graciosa

A AT sustenta, em suma, que o artigo 2.º, al. a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, mediante a qual ficou vinculada à jurisdição arbitral, exclui as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação *que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos previstos nos artigos 131.º a 133.º do CPPT* (que tratam, exclusivamente, da reclamação graciosa). Entendimento que, para a AT, além do elemento literal resultante da formulação da referida norma, se impõe *“por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT”* (Artigo 56.º Resposta).

A Requerente exerceu o contraditório que lhe foi concedido quanto à exceção, fazendo notar, entre o mais, que, como decidido no Processo n.º 613/2014-T,

“permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de actos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma

reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do acto tributário em vez da reclamação graciosa.”,

e que,

“é de concluir que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência ao artigo 113.º do CPPT relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de actos de autoliquidação, acabaram por incluir referência ao artigo 131.º que não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses actos.”,

assim concluindo que

“o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112- A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas e adjectivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa”

E invocou ainda jurisprudência do Tribunal Constitucional (“*no âmbito do processo n.º 636/17, nos termos da qual, peremptoriamente, este Tribunal concluiu que “a integração dos casos em que existiu “pedido de revisão oficiosa” no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao abrigo do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011” não padece do vício de inconstitucionalidade “encontrando-se tais situações, por isso abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD”*”), e na doutrina (“*atente-se para o sustentado por Carla Castelo Trindade na sua obra “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”, no qual assinala que “ (...) as reclamações graciosas necessárias,*

previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, justificam-se pela necessidade de uma filtragem administrativa, prévia à via judicial, por estarem em causa actos que não são da autoria da Administração Tributária mas do próprio sujeito passivo e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, o pedido de revisão oficiosa serve o propósito dessa filtragem administrativa, porque aí a Administração já terá a possibilidade de se pronunciar sobre o acto de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta.”

Também na decisão do Processo n.º 143/2016-T se escreveu o seguinte:

“I. A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeira linha, balizada pelas matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do decreto-lei n.º 10/2011, de 20/1 (RJAT). Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que AT foi vinculada àquela jurisdição pela portaria n.º 112-A/2011, de 22/3, já que o art. 4.º do RJAT estabelece que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”*.

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos e da natureza desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral. Ou seja, *“o âmbito (...) dos processos arbitrais restringe-se às questões da legalidade dos atos dos tipos referidos no artigo 2.º [do RJAT] que são abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011 (...)”*, cfr. Ac. TCAS de 28/4/2016 (proc. 09286/16, relatora: Anabela Russo).

II. Sucede que na al. a) do art. 2.º da portaria n.º 112-A/2011, são expressamente excluídos do âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as *“pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do*

Código de Procedimento e de Processo Tributário”. Ou seja, comparando a portaria de vinculação com o RJAT, aquela é mais exigente do que este, por acrescentar um requisito para delimitar abstratamente o objeto da vinculação da AT à jurisdição arbitral.

III. A respeito da natureza da portaria, há quem entenda que aí reside fundamentalmente um ato decisório da Administração, de manifestação voluntária de consentimento à vinculação ao RJAT, e nas restrições ao objeto uma “*limitação concreta*”, ainda que “*manifestada em termos de disposição genérica*” (cfr. foi entendimento maioritário no Ac. 236/2013 de 22/4/2014, ou 364/2014 de 19/12/2014, ambos do CAAD). Há por outro lado quem deixe transparecer um entendimento mais regulamentar (normativo) da portaria (jurisprudência maioritária).

Não obstante existirem elementos sugestivos para ambos as posições, e apesar da portaria conter diferentes partes com distintas naturezas (o art. 1.º da vinculação ao CAAD mais concreto, e o art. 2.º do objeto da vinculação com pendor mais geral e indeterminado), consideramos que sobressai o carácter regulamentar da portaria, sobretudo quanto ao objeto da vinculação, que se projeta em todos os litígios a dirimir por via da arbitragem tributária. E nessa medida, essa parte da portaria configura-se como um regulamento administrativo, que se integra no RJAT.

IV. O que antes se disse serve para parametrizar a seleção de critérios interpretativos. Dada a natureza da portaria, deverá ser adotada uma orientação subjetivista, sendo de prevalecer a aceção do texto normativo que melhor corresponda ao pensamento real do “legislador”, em que se privilegie o elemento teleológico, a finalidade da disposição estatuída.

Ora o que carece de especial labor interpretativo é a exigência de “*via administrativa*” necessária (prévia), “*nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

Desde logo, em obediência a esses mesmos “termos”, previstos no art. 131.º CPPT, o requisito de via administrativa prévia será apenas aplicável aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa. De facto, no caso de autoliquidações, exige-se a reclamação graciosa, mas apenas em casos de erros que não se fundem exclusivamente em matéria de direito, e em que as autoliquidações hajam

sido efetuadas de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária (cfr. n.º 1 e n.º 3 do art. 131.º CPPT)⁵.

O sentido útil da portaria, face ao estabelecido no RJAT, a vontade do legislador, foi o de assegurar que o contribuinte não recorre ao Tribunal “(...) *antes de qualquer tomada de posição da administração sobre a situação gerada com o ato do contribuinte (...) pois não é detetável, ainda, qualquer litígio*”^{6/7}. Assim se percebe que sejam excluídos da exigência de reclamação os casos previstos no art. 131.º n.º 3 CPPT, visto que nesses a AT já se pronunciou, *a priori*, através de “*orientações genéricas*”.

V. Regressando ao pedido de pronúncia arbitral, o mesmo surge como culminar de um processo iniciado com um pedido de revisão oficiosa, expressamente indeferido, seguido de um recurso hierárquico, que também foi expressamente indeferido.

No caso *sub judice* o contribuinte não recorreu, portanto, a uma “*reclamação graciosa*”, antes recorreu diretamente ao pedido de revisão, e fê-lo mais de dois anos após a declaração de autoliquidação. Mas o que verdadeiramente importa é que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de ato de liquidação, é igualmente proporcionada à AT, com esse pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do contribuinte, antes de este recorrer à via jurisdicional.

Logo, por “*coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do art. 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de*

⁵ Além disso, como se afirma no Ac. 617/2015 CAAD, de 22/2/2016, “*nem se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, tida como desnecessária, não ter sido efetuada*”.

⁶
Cfr. Lopes de Sousa, *Código do Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado. Vol. II, Áreas Ed.*, p.407.

⁷
Adicionalmente, como se refere no Ac. 617/2015 CAAD já citado, “*além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para a essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de atos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os atos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos atos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária*”.

pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT. Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa⁸ (...) não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa”⁹.

VI. Face ao exposto, conclui-se¹⁰ que a portaria n.º 112-A/2011, ao referir expressamente o art. 131.º do CPPT quanto a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, disse imperfeitamente o que pretendia. Querendo impor a apreciação administrativa necessária à impugnação contenciosa de atos de autoliquidação, acabou por fazer referência expressa ao artigo 131.º, esquecendo-se que esta via não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses atos. A interpretação sufragada é a interpretação a que melhor traduz a vontade do “legislador” e que não colide quaisquer princípios constitucionais, nem põe em crise a “*indisponibilidade dos créditos tributários*”.

Aliás a invocação do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários será possivelmente um lapso, já que ao decidir sobre a sua competência, relevante apenas enquanto pressuposto processual, o Tribunal Arbitral não está seguramente a praticar qualquer ato de disposição de um crédito tributário, no sentido do invocado art. 30.º n.º 2 LGT.

De resto, nem sequer se vislumbra qual o crédito a que a AT se refere, uma vez que, no presente processo estão em causa apenas atos de autoliquidação de IVA que já foi pago pelo contribuinte, e não a pretensão de cobrança de qualquer crédito tributário. Com efeito, estão já extintos, pelo pagamento, os créditos que justificaram as

⁸ Cfr. Ac. STA de 12/6/2006 (proc. 0402/06, relator: Jorge de Sousa).

⁹ Cfr. Ac. 617/2015 CAAD, de 22/2/2016.

¹⁰ Cfr. no mesmo sentido Ac. 117/2013, 244/2013, 299/2013, 613/2014, 56/2015, 203/2015 e 617/2015, todos do CAAD.

autoliquidações, e não se alega existir qualquer outro crédito da AT sobre a Requerente, relacionado com as autoliquidações em causa.

Improcede, assim, esta exceção de incompetência.”

É esse entendimento que se reitera nestes autos, uma vez que o recurso à jurisdição arbitral foi precedida de um pedido de revisão oficiosa, em que a AT teve oportunidade de apreciar a legalidade do acto de autoliquidação que deu cumprimento aos ditames da AT constantes no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA.

III.1.2. Da (in)tempestividade

A Requerida invocou que o n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA consubstancia uma das disposições especiais a que se refere o n.º 2 do artigo 98.º do mesmo diploma legal, afastando-se, por esse motivo, o prazo de quatro anos que este último preceito prevê, e que, portanto, “*«[a] situação em apreço, não constitui matéria susce[p]tível de se enquadrar nos pressupostos da revisão oficiosa nos termos definidos na LGT e no CIVA, consubstanciando-se deste modo a caducidade do pedido de revisão oficiosa apresentado, o que se subsume numa excepção peremptória que extingue o direito que a Requerente pretende fazer valer».*”

Retorquiu o Requerente que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado dentro do prazo de caducidade do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, e, portanto, foi tempestivo, invocando nesse sentido decisões do STA (Acórdão de 28 de Junho de 2017, proferido no processo n.º 01427/14) e do CAAD (Decisão Arbitral de 7 de Maio de 2013, prolatada no processo n.º 117/2013-T, e Decisão Arbitral de 20 de Novembro de 2017, prolatada no processo n.º 252/2017-T), e ainda alguma doutrina (Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias in “Afinal qual o Prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica”).

O que o n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA determina é que

A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efectuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afectação

real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.

Uma tal norma, que tem a ver com a *normalidade na alteração dos valores* a considerar em função do aperfeiçoamento da informação disponível, não pode manifestamente constituir uma das excepções ao disposto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, que dispõe para situações de *anormalidade na alteração dos valores pagos*:

Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.

Não sendo convincente o enquadramento pretendido fazer pela AT (“*importa esclarecer que estamos aqui no âmbito do direito à dedução e não do direito à regularização do IVA*”), de que faz decorrer uma *petrificação* do valor das “*correções ao cálculo da percentagem de dedução*” (que, nos termos de um invocado Parecer do CEF¹¹, “*devem ser feitas no final do ano em causa e também que devem ser refletidas na declaração referente ao último período do ano em causa*”) improcede, assim, a excepção de intempestividade.

III. 2. Questão de fundo

No seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente formula a questão essencial de saber se o critério de determinação do *pro rata* (desconsiderando as amortizações financeiras relativas

¹¹ Identificado como Parecer “n.º 41/2013, de 2013-10-04, da autoria da Dr.ª Cidália Lança, com despacho concordante do Diretor do CEF de 2013-10-08”.

Na resposta apresentada pela AT chega a escrever-se que “*estando em causa o apuramento na percentagem de dedução os mesmos devem ser regularizáveis, exclusivamente, através do mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, ou seja, na última declaração do período a que respeita.*”, o que se afigura ser incompatível com o reconhecimento, feito também na mesma Resposta da AT, de que

“Decorre do artigo 184.0 da Diretiva IVA, e da jurisprudência comunitária, a consagração de um direito geral dos sujeitos passivos à regularização do imposto inicialmente realizada, a qual ficando sujeita à disciplina consagrada por cada Estado-Membro, não pode deixar de ser efetuada dentro de um prazo razoável, entendendo-se que com o regime acima definido fica salvaguardada esta garantia.”

aos contratos de locação financeira), que adoptou na autoliquidação do IVA referente ao exercício de 2014 por imposição do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30/1/2009 da Autoridade Tributária e Aduaneira, padece de ilegalidade, por configurar critério não previsto na lei.

Caso a pretensão principal do Requerente proceda – a anulação parcial da autoliquidação de IVA materializado na declaração periódica n.º 112 089 700 807, referente ao exercício de 2014 –, haverá que considerar outras duas que dela decorrem e foram expressamente peticionadas: a de devolução do montante pago em excesso pelo Requerente, e a dos juros indemnizatórios resultantes desse excesso.

IV. Matéria de Facto

IV.1. Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão da questão de mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é uma instituição de crédito cujo objecto social consiste na realização das operações descritas no artigo 4.º, n.º 1, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, com sede em território nacional.
- a) No âmbito da sua atividade, o Requerente realiza determinadas operações que se enquadram nas operações financeiras que se encontram abrangidas pelo n.º 27 do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente, financiamento/concessão de crédito, que configuram isenções simples ou incompletas, não conferindo direito à dedução.
- b) O Requerente pratica simultaneamente outro tipo de operações financeiras, como a celebração de contratos de locação financeira mobiliária e custódia de títulos que conferem direito à dedução (artigo 20º, n.º 1, alínea a), do CIVA).
- c) Nestes termos, tendo em consideração a natureza das atividades praticadas, o Requerente qualifica-se como sujeito passivo “misto”.
- d) Para efeitos de exercício do direito à dedução, nas situações em que identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (*inputs*) e operações activas (*outputs*) por si realizadas, o Requerente aplicou, para efeitos de

exercício do direito à dedução, o método da imputação directa ao abrigo do n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA, como foi o caso da aquisição de viaturas para locação financeira.

- e) Nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem direito à dedução, o Requerente não deduziu qualquer montante de IVA.
- f) Por outro lado, nas situações em que o Requerente identificou uma conexão directa, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (*inputs*) e operações activas (*outputs*) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objetivos do nível/grau de utilização efectiva, aplicou o método da afectação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA, como foi o caso dos encargos especificamente associados à aquisição de Terminais de Pagamento Automático.
- g) Relativamente às restantes operações, afectas à aquisição de bens e serviços de utilização mista (comuns ou residuais), recorreu ao método de coeficiente de imputação específico, obedecendo à fórmula prevista no Ofício-Circulado n.º 30.108, da área da Gestão Tributária do IVA que, no que concerne às operações de *leasing* determina que apenas deve ser considerado, no cálculo da percentagem de dedução, o montante anual correspondente aos juros e outros encargos, excluindo-se a componente de amortização de capital contida nas rendas da locação financeira.
- h) Nessa medida, o Requerente apurou uma percentagem de dedução definitiva de 7%.
- i) A aplicação da referida percentagem aos bens e serviços de utilização mista, determinou um valor a deduzir de € 110.868,71.
- j) Na hipótese de não ter excluído da fracção (do numerador e do denominador, como fez) os montantes respeitantes às amortizações financeiras do *leasing* a percentagem de dedução definitiva teria sido de 28%.
- k) A aplicação de uma percentagem de 28% conduziria a um IVA dedutível no valor de € 443.474,84.
- l) O Requerente entregou ao longo do exercício de 2014, mensalmente, as declarações periódicas de IVA para os vários períodos, determinando o montante de IVA a deduzir provisoriamente, tendo procedido ao respetivo ajustamento/regularização do IVA

deduzido na declaração do último período do ano em causa, ou seja, em Dezembro de 2014, através do cálculo e aplicação do coeficiente de imputação específico definitivo determinado de acordo com o previsto no ponto 9. do Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30 de Janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA.

- m) O Requerente apresentou, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 98.º do Código do IVA, Pedido de Revisão Oficiosa da autoliquidação de imposto referente ao referido período de imposto, em 28 de Dezembro de 2018 (cfr. PA).
- n) O Pedido de Revisão Oficiosa veio a ser indeferido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por despacho de 14 de Março de 2019.

IV. 2. Factos não provados

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

IV. 3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objecto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes, bem como na análise do processo administrativo anexado pela Requerida.

V. Matéria de Direito

V. 1. Pedido principal

A supra identificada questão jurídica a decidir nos presentes autos tem já um considerável historial na jurisprudência do CAAD.

A própria AT admitiu, na sua Resposta, que “*A Requerente interpôs uma ação no Tribunal arbitral que correu termos sobre o n.º 335/2018-T, na qual, tal como na presente ação, estava em causa aferir da determinação da percentagem do IVA dedutível, resultante dos custos suportados pelo sujeito passivo com serviços de utilização mista, afetos tanto a operações tributadas como a operações isentas.*” Tal decisão, num caso que a AT assim reconheceu ser idêntico ao dos presentes autos, foi favorável ao Requerente.

No mesmo sentido, em abono da sua pretensão, o Requerente invocou também as decisões proferidas nos Processos n.ºs 309/2017-T, 311/2017-T, 312/2017-T e 339/2018-T, todos invocados na decisão do Processo n.º 581/2018-T, onde a mesma questão foi novamente apreciada, tendo-se então explanado o seguinte, que ora se reitera, por plenamente aplicável:

“**26.** A Directiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, veio, para a matéria que interessa para os autos, prever no capítulo 2 o seguinte:

“CAPÍTULO 2

Pro rata de dedução

Artigo 173.º

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

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

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

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

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

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

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

e) Estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respectivo montante for insignificante.”

27. Sendo que, nos termos do seu artigo 174.º:

“Artigo 174.º

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

a) No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que conferem 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 confiram direito à dedução.

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

28. Por seu turno, o Código do IVA, no seu artigo 23.º, sob a epígrafe “Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista”, vem prever:

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

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

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

2 - Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real

de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

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

a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;

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

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

29. A Requerente é uma instituição de crédito abrangida pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras que realiza operações de financiamento e concessão de crédito, que se encontram isentas de IVA e não permitem o direito à dedução de imposto, e operações de locação financeira, que estão sujeitas e não isentas de IVA e conferem direito à dedução, sendo assim caracterizada para esse efeito como um sujeito passivo misto.

30. No caso das operações de locação financeira a contraprestação concretiza-se nas rendas que o locatário se obriga a pagar pela cedência dos bens locados e que integram uma parte correspondente a juros e outra referente a amortização financeira ou do capital.

31. Neste contexto procedeu de acordo com o previsto no Ofício Circulado n.º 30108.

32. Nos pontos 8 e 9 dessa instrução administrativa pode ler-se:

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

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

33. Ou seja, de acordo com esta instrução administrativa, o método eleito para a dedução do IVA neste tipo de actividade é o método da afectação real, e não o método do *pro rata* de dedução, como resultaria da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, com base em “*todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica.*”

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

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

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

37. Esta percentagem de imposto dedutível, também conhecido como método de «*pro rata de dedução*», resulta, em regra, de uma fracção que inclui no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução e no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução (artigo 174.º da Directiva IVA e artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA).

38. Não obstante este ser o método preferencial adoptado pelo legislador português, o sujeito passivo pode optar por «*efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em*

critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação» (n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA).

39. Aqui chegados importa referir que o método da afectação real é distinto do método da percentagem de dedução.

40. A alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva IVA não define em que consiste esse método, mas ao percorrermos esta alínea resulta, claramente, a sua distinção do método do *pro rata*. A este último método se referem as alíneas a) e b) do artigo 173.º da Directiva IVA, apenas para consentir aos Estados que autorizem o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada sector da respectiva actividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses sectores.

41. Está-se, assim, perante um método diferente do *pro rata* de dedução, embora a Directiva IVA não diga detalhadamente em que consiste esse método de afectação real, é claro que o separa do método da percentagem de dedução ou *pro rata*.

42. No caso em apreço, está-se perante uma situação em que não há controvérsia entre as Partes quanto à inviabilidade de utilização do método da afectação real, com base em critérios objectivos, tendo a Requerente utilizado nas liquidações impugnadas este «*coeficiente de imputação específico*» determinado da forma prevista no ponto 9 do referido Ofício Circulado, considerando no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD, excluindo do numerador e do denominador da fracção as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados, mas convencida de que o mesmo padece do vício de ilegalidade, por emanar de uma instrução administrativa que

lhe impõe condições não previstas na lei, porquanto elegeu o método do *pro rata* de dedução, nos termos previstos no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, e não o método da afectação real, e no fundo é essa a questão que importa dirimir nos presentes autos arbitrais.

43. A AT, na sua resposta, alicerça a sua posição e a legalidade da referida instrução administrativa na jurisprudência do TJUE – processo n.º C-183/13 (Banco Mais), proferido no âmbito de reenvio prejudicial – que, no seu entender, já se pronunciou sobre uma situação deste tipo, atinente a uma instituição bancária que desenvolvia actividades de locação financeira, que conferem direito à dedução, e outras actividades financeiras, que não conferem tal direito, alegando que, com base neste aresto, o TJUE considerou que os Estados Membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e serviços e que para o cálculo dessa dedução apenas devem ser tidos em conta os juros, quando a utilização dos bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão de contratos, aspecto, este, diga-se, que a AT em momento algum concretiza ou prova como correspondendo à situação da Requerente.

(...).

45. A Requerente optou por eleger o método do *pro rata* da dedução como sendo, no seu entendimento, o que mais grau de fiabilidade apresentava, não encontrando razões legais válidas para justificar a exclusão das componentes acima referidas do seu cálculo, e mais alegando, igualmente que a jurisprudência do Acórdão (Banco Mais) não coloca em causa essa mesma conclusão, pois no seu entender, suportado com um Parecer junto aos autos, do texto do artigo 23.º do Código do IVA, se pode (e deve) constatar que (ao contrário do que o TJUE veio a dar como certo, apenas e só com base no que o Representante do Estado Português alegou no processo) não corresponder o mesmo à mera transposição da Directiva do IVA, não estando prevista na legislação nacional a possibilidade – conferida pela Directiva, como veio o TJUE a esclarecer, e que, naturalmente,

já não se questiona – de os Estados Membros poderem mitigar o *pro rata*, porquanto essa opção não foi seguida pelo Estado Português, e, por outro lado, a imposição de condições à dedução apenas se encontra prevista na legislação nacional no contexto do método da afectação real, quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas e quando a aplicação do método do *pro rata* conduza a distorções significativas na tributação.

46. Efectivamente, entende o Tribunal que a Requerente tem razão, porquanto o artigo 23.º do Código do IVA não confere poder à AT de impor a um sujeito passivo que opte pelo método do *pro rata*, condições acrescidas à verificação da percentagem de dedução, para além do comando normativo imposto pelo n.º 4 do art.º 23.º do Código do IVA, disposição, essa, que contém requisitos objectivos a observar na determinação daquela percentagem, nem se pode concluir pela atenta leitura do aresto do TJUE proferido no caso - Banco Mais - de que Portugal terá transposto para a legislação nacional a possibilidade de obrigar um sujeito passivo, de tipo instituição financeira, quando exerça também actividades de locação financeira, a estabelecer um único *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, considerando no numerador e no denominador da fracção apenas a parte da renda que corresponde aos juros, pois essa não foi a opção do legislador português.

47. Pelo que tem razão a Requerente quando refere que, *in casu*, ocorre erro de interpretação do direito interno português que afecta a decisão do TJUE, verificando-se, como diz, “*uma premissa factual manifestamente errada*”.

48. Diga-se que o aresto proferido pelo douto Acórdão do STA no processo n.º 01075/13, 2.ª Secção, invocado pela Requerida na sua Resposta, o qual analisou a referida decisão do TJUE, não permite concluir pela sua oposição à presente decisão arbitral, porquanto no mesmo pode-se ler, citando:

*“Efectivamente, não desconhecendo o TJUE o disposto no artigo 23.º do CIVA, porque o cita expressamente, e que foi com base na interpretação que o Tribunal Nacional fez daquele artigo 23.º, n.º 4, para julgar procedente a impugnação, **identificou a questão a***

decidir como a de saber se um Estado-Membro pode obrigar um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros.”

49. Dúvida não há de que um Estado-Membro pode obrigar um sujeito passivo misto, do tipo de um Banco ou instituição financeira, a proceder como o acima afirmado pelo TJUE, mas um Estado-Membro (*in casu* o Português) só o pode fazer por via legislativa, porquanto a isso obriga o primado do Estado de Direito, e não por via de um entendimento administrativo unilateralmente imposto pela Administração Tributaria, e essa análise o referido aresto do STA não cuidou, pelo que não se pode sequer falar da existência de contradição entre este douto aresto e a presente decisão arbitral sobre a mesma questão fundamental de direito em apreciação nos presentes autos arbitrais.

50. Sem prejuízo de as decisões proferidas pelo TJUE em reenvio prejudicial serem vinculativas para os Tribunais nacionais, importa realçar que, nos termos do artigo 267.º do TFUE, a competência do TJUE em sede de reenvio prejudicial, se limita à “interpretação dos Tratados”, e à “validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União”. O que significa que aquela competência não se estende à interpretação do artigo 23.º do CIVA, na parte em que consubstancia opções do legislador nacional em matérias explicitamente deixadas ao seu critério discricionário pela Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006.

51. Também não pode deixar de ser sublinhado que a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º daquela Directiva não é uma disposição normativa de aplicação directa, uma vez que é dirigida aos “Estados-membros”, com vista a “autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a adequação com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços.”

52. Ora, sendo tal opção dirigida ao legislador, em homenagem aos princípios da legalidade e da reserva de lei a concretização daquela norma facultativa da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, só pode ser legitimamente efectivada por via legislativa.

53. Em suma e concluindo:

54. Os dois únicos métodos de dedução previstos para os bens de utilização mista afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica previstos no artigo 23.º do Código do IVA são a:

- a aplicação de uma *«percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução»* (n.º 1 alínea b) do artigo 23.º do Código do IVA com remissão para o n.º 4;

- *«a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito»* (n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA).

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

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

57. É manifesto que a aplicação de uma percentagem, qualquer que ela seja, como faz a Requerida, no caso em apreço, não permite *«determinar o grau*

de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução» e, por isso, não pode constituir um critério objectivo para efeitos de aplicação do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA.

58. Pelo que a imposição da AT de operar com um *pro rata* diferente do definido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA afigura-se sem fundamento legal no direito nacional. Não é um Ofício-circulado, que não é mais que uma instrução interna que apenas obriga os serviços, mas que não tem eficácia externa, que pode substituir-se à lei, impondo aos sujeitos passivos aquilo que a lei não prevê.

59. Donde, conclui-se de que o método da percentagem de dedução só pode ser utilizado nas situações em que está previsto directamente, *in casu*, na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º, do Código do IVA, e este método é o que consta do n.º 4 do mesmo artigo e mais nenhum.

60. Não se desconhece a possibilidade conferida pelo artigo 173.º, n.º 2, c) da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, aos seus Estados Membros de «obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços», mas tal possibilidade não foi transposta para o Código do IVA nacional, i.e., a possibilidade de aplicação de uma percentagem de dedução diferente da que se indica no n.º 4 do artigo 23.º do mesmo código.

61. E, não tendo essa possibilidade sido acolhida por via legislativa, não a pode aplicar a AT, pois está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua actuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT).

62. Decorre de tudo o supra exposto que a imposição de utilização do «coeficiente de imputação específico» indicado no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108 enferma de vício de violação de lei, por ofensa do princípio da legalidade, procedendo, assim, o pedido de pronúncia arbitral.”

Entende o Tribunal colectivo que esta mesma fundamentação é inteiramente aplicável ao caso dos autos, não vendo razões para a afastar, tanto mais que no Acórdão *Volkswagen*

Financial Services de 18 de Outubro de 2018, prolatado no processo C-153/17, o Tribunal de Justiça da União Europeia considerou que

“(…) os artigos 168.º e 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, mesmo quando os custos gerais relativos às operações de locação financeira de bens móveis, como as que estão em causa no processo principal, não sejam repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja na parte tributável da operação, mas no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação, ou seja na parte isenta da operação, esses custos gerais devem ser considerados, para efeitos do IVA, como um elemento constitutivo do preço dessa disponibilização e, por outro lado, que os Estados-Membros não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é susceptível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios”.

Esse foi também o entendimento assumido na decisão proferida no CAAD no Processo n.º 396/2019.

Procedendo o pedido principal fica prejudicada a análise do pedido subsidiário.

V. 2. Juros indemnizatórios

Como referido, o Requerente solicitou a devolução dos montantes de IVA que pagou indevidamente, acrescida de juros indemnizatórios desde a data da apresentação da declaração periódica relativa ao mês de Dezembro de 2014, até ao respectivo pagamento, dado que o erro na autoliquidação é imputável à AT, uma vez que derivou da aplicação de instruções e entendimentos por esta emanados.

Vejamos.

Tendo-se concluído pela ilegalidade da auto-liquidação a que procedeu em obediência a um Ofício-Circulado da AT, estão preenchidos os requisitos quanto à devolução do montante

de IVA pago em excesso, tal como decorre da obrigação de reconstituição fixada no artigo 100.º da LGT:

A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

Quanto ao regime substantivo do direito a tais juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

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

3 – São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

4 – A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 – No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

É verdade que o erro das liquidações é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do n.º 2 deste artigo, pois, como alega o Requerente e resulta dos factos dados como provados, foram seguidas por si as orientações da Autoridade Tributária e Aduaneira, devidamente publicadas, através do Ofício Circulado n.º 30108, de 30.01.2009.

No entanto, o Requerente não deduziu impugnação administrativa contra o acto de autoliquidação, no prazo legal, vindo posteriormente deduzir pedido de revisão.

Constitui jurisprudência pacífica do STA, vazada, entre outros, no Acórdão de 6 de Dezembro de 2018, proferido no processo n.º 0926/17, segundo a qual, se o contribuinte não usou a impugnação administrativa “(...) e vem posteriormente utilizar o pedido de revisão, a solução consagrada pelo legislador é a de restringir a indemnização aos casos em que a revisão do acto só é efectuada mais de um ano após o pedido, salvo se o atraso não for imputável à administração”, como resulta, aliás, do artigo 43.º, n.º3, alínea c) da LGT.

No caso em apreço, resulta do probatório que o Requerente apresentou, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 98.º do Código do IVA, Pedido de Revisão Oficiosa da autoliquidação de imposto referente ao referido período de imposto, em 28 de Dezembro de 2018 [(alínea m)]. Por sua vez, o Pedido de Revisão Oficiosa veio a ser indeferido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por despacho de 14 de Março de 2019 [(alínea n)], ou seja, antes de se ter completado um ano.

Termos em que é de indeferir o pedido de juros indemnizatórios.

VI. Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência material e intempestividade suscitadas pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na parte respeitante à declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2018..., decidido em 14 de Março de 2019, com a consequente anulação do mesmo;
- c) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da autoliquidação de IVA materializado na declaração periódica n.º..., entregue a 2015.02.09, respeitante ao período de Dezembro de 2014, no montante de €332.606, 13, com a consequente anulação parcial;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, absolvendo a Requerida do mesmo.

VII. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 332.606,13.

VIII. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 4.896,00, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Março de 2020

Os árbitros

Fernanda Maças

Sofia Ricardo Borges (vencida conforme declaração que segue)

Diogo Feio

Declaração de Voto

Votei vencida por não acompanhar seja o sentido da Decisão, seja a respectiva fundamentação. Com efeito, após aprofundada análise, e sempre com todo o devido respeito, não nos é dado acompanhar a interpretação dos dispositivos legais que subjaz à Decisão. Conforme síntese que segue¹². E como também na nossa declaração de voto muito recente num outro processo Arbitral¹³, que aqui seguiremos de muito perto.

Estamos no âmbito de uma matéria que é reconhecidamente das mais complexas de aplicação em IVA. A determinação da medida da dedutibilidade dos montantes de imposto suportado pelo sujeito passivo (“SP”) em *inputs* mistos (*promíscuos*) a montante destinados a ser utilizados na sua actividade tributável, quando nesta se incluíam quer operações que conferem direito a dedução, quer operações que não conferem direito a dedução. Vejamos.

Rege com interesse a este respeito, desde logo, a Directiva IVA (“DIVA”) no Artigo 173.º, sendo aí também relevantes os Artigos 174.º e 175.º, e os Artigos 167.º, 168.º e 169.º, bem como o Artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo. Correspectivamente, a matéria era regulada na Sexta Directiva, Artigo 17.º, e v. também, 19.º e 20.º. Na Primeira Directiva v. o Artigo 2.º.

No nosso Direito interno dispõe o CIVA sobre a matéria no art.º 23.º e, ainda com interesse, nos art.ºs 19.º, 20.º, 21.º e 22.º. Por sua vez, em matéria de *leasing* financeiro (locação financeira), rege, com relevo para o caso, no mesmo Diploma, o art.º 16.º, n.º 2, al. h). E, não de somenos, quanto a nós, para o enquadramento da questão e boa decisão da causa, o regime jurídico da locação financeira *cf.* configurado pelo nosso legislador (em especial o DL n.º 149/95, de 24 de Junho, que sucedeu, revogando-o, ao DL n.º 171/79, de 6 de Junho).

De entre estas, as normas que em especial nos ocupam para decidir nos autos são as vertidas nos n.ºs 2 e 3 do art.º 23.º do CIVA e, bem assim, nos seus n.ºs 1, al. b) e n.º 4. Sendo que a norma vertida no n.º 2, conforme *inclusive* expressamente reconhecido pelo TJUE no Acórdão Caso *Banco Mais*¹⁴, corresponderá à transposição para o nosso Direito interno (“reproduz, em

¹² Refira-se que teríamos igualmente indeferido a matéria de excepção, ainda que quanto à questão da intempestividade com uma fundamentação que não seria inteiramente coincidente.

¹³ Proc. n.º 383/2019-T, disponível em www.caad.pt

¹⁴ Acórdão do TJUE no proc. C-183/13 (melhor identificado na Decisão), em especial ponto 18, sendo aí a referência feita para a norma correspondente constante da Sexta Directiva, a saber o Artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c).

substância”) da al. c) do n.º 2 do Artigo 173.º da DIVA. E sendo ainda que, como também na mesma sede explicitado pelo TJUE, com base nessa disposição pode um EM prever um regime de dedução que tenha em conta a afectação especial (é esta a expressão, a sublinhado nosso, utilizada pelo TJUE) da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços em causa, incumbindo aos EM estabelecer as regras que podem ser usadas em tal situação¹⁵. Isto porque, como ali desenvolve o TJUE, a Directiva não estabeleceu quais sejam essas regras, pois que o Artigo 174.º, n.º 1 da mesma¹⁶ remete unicamente para o *pro rata* de dedução previsto no Artigo 173.º, n.º 1, primeiro parágrafo¹⁷, “e, assim, apenas fixa uma regra de cálculo específica para o caso visado neste artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo [da Sexta Directiva]”.¹⁸

A este último correspondendo, refira-se, no nosso Direito interno, a al. b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA (“*b) Sem prejuízo (...), tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica (...), parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.*”). E daqui também se concluindo, pois - e como também não poderia deixar de decorrer da simples interpretação conjugada dos mesmos dispositivos internos - que o n.º 4 do art.º 23.º do CIVA (“*4. A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual (...) e, no denominador, o montante anual (...).*”), ao estabelecer de determinada maneira uma fórmula de cálculo a reflectir numa fracção para apuramento da porção de IVA dedutível, o faz - fixa essa regra - especificamente para o caso visado naquela al. b) do n.º 1 do art.º 23.º. E tão só naquela.

E isto dito, avancemos. Para mais adiante aqui retornarmos.

O objectivo visado pelo legislador (comunitário e, depois, nacional) ao estabelecer metodologias para apuramento da porção dedutível do IVA suportado em *inputs promíscuos* (utilizados, portanto, pelo SP indistintamente/simultaneamente para os fins das suas operações que conferem direito a dedução e para os fins das que o não conferem) não foi outro senão o

¹⁵Cfr. pontos 23 e 24 do Acórdão.

¹⁶No Acórdão se referindo o correspondente Artigo 19.º, n.º 1 da Sexta Directiva.

¹⁷No Acórdão sendo a referência para o Artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva.

¹⁸Cfr. ponto 25.

de, perante a dificuldade em si contida nessa realidade, procurar alcançar, por via do método aplicável, o apuramento de um valor dedutível que seja o mais aproximado possível da realidade. E, já agora se refira, sendo o princípio subjacente - e que explica a necessidade de apuramento o mais aproximado possível da realidade da utilização dos *inputs* mistos - o de que o SP deverá poder deduzir o IVA que suportou em conexão com as operações (activas) tributadas (sendo-lhe, assim, neutro, o imposto) e, pelo contrário, não poderá deduzir o IVA que suportou em conexão com as operações (activas) não sujeitas ou então sujeitas mas isentas (via isenções incompletas).

O apuramento de um valor dedutível que seja o mais aproximado possível - dizíamos - da (real) medida da utilização dos *inputs promíscuos* (do IVA nessa medida neles contido) nas actividades/operações que conferem direito a dedução. Ou seja, que o método conduza a um resultado (valor de IVA a deduzir) o mais aproximado possível daquela que tenha sido a real/efectiva utilização – ou, mais rigorosamente, o grau de utilização efectiva – desses *inputs* nas operações praticadas pelo SP que conferem direito à dedução. Sendo este o objectivo tido em vista pelo legislador, é com ele em mente que teremos que interpretar as respectivas normas. E se dúvidas houvesse quanto a ter sido esse o objectivo, ficariam as mesmas dissipadas desde logo atentando nas regras nesta sede constantes dos Artigos 168.º e 169.º da DIVA e art.ºs 19.º e 20.º do CIVA. E assim, nesta matéria, o princípio será sempre o de que os *inputs* utilizados exclusivamente nas operações que conferem direito à dedução serão dedutíveis na sua totalidade e, por outro lado, os utilizados exclusivamente nas operações que não conferem direito à dedução serão, na sua totalidade, não dedutíveis. Só se colocando a questão do método de cálculo que nos ocupa quando se não recaia em qualquer dessas situações.

Caso pois, sublinhe-se, o SP tenha incorrido em *inputs* exclusivamente destinados a ser utilizados nas operações que conferem direito a dedução assiste-lhe o direito de os deduzir por imputação directa – *cf.* art.º 20.º do CIVA – ao IVA que tenha nessas operações, a jusante, liquidado. O facto de ser SP *misto* em nada afasta o princípio, que é aquele.

Recai-se, pois, no âmbito do art.º 23.º do CIVA (como no Artigo 173.º da DIVA) tão só quando existam *inputs* incorridos a montante pelo SP que são por ele utilizados a jusante não só em operações que conferem direito a dedução, como também em operações que não conferem direito a dedução. A complexidade surge assim perante SP *mistos*, *i.e.* SP que praticam a par

de operações sujeitas e não isentas, e eventualmente operações sujeitas e isentas com direito a dedução (isenções completas), operações sujeitas mas isentas sem direito a dedução (isenções incompletas). É precisamente o caso típico das Instituições Financeiras como a Requerente nos autos, em que a actividade principal *beneficia* de uma isenção incompleta (*cfr.* art.º 9.º, 27) do CIVA) – portanto não lhes assistindo, nessa medida, direito a deduzir os *inputs* incorridos para os fins dessa actividade principal/dessas suas principais operações, enquanto que a actividade de *leasing* financeiro automóvel que também desenvolvam se encontra sujeita e não isenta – *cfr.* art.º 16.º, n.º 2, al. h) do CIVA. E é na delicadeza do eventual *mix* de utilização de *inputs* entre as duas referidas actividades que surge a necessidade de aplicar um método que permita de uma forma o mais aproximada possível da realidade aferir quais os *inputs* efectivamente utilizados, e em que medida/grau o foram (utilizados), numa/noutra dessas actividades. Perante a previsível (garantida) dificuldade, e para ultrapassá-la, entendeu o legislador estabelecer um método *aproximativo*: o método do *pro rata*. Ou, se se quiser, dois métodos, o do *pro rata* e o da afectação real. Como é comum distinguir-se. O método da afectação real porém, bem vistas as coisas, vindo previsto pelo legislador a propósito do apuramento de um *pro rata*. Senão vejamos.

Por referência ao CIVA (para não nos alongarmos demasiado). É após determinar - no n.º 1, al. b) do art. 23.º - que tratando-se de *inputs* mistos será necessário, para apurar a parcela de IVA (neles contida) dedutível, utilizar uma percentagem (“o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução”), que o legislador vem estabelecer - no n.º 2 - que “*não obstante*”, o SP pode efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos *inputs* mistos utilizados. E, também aí, no mesmo n.º 2, estabelecendo que nesse caso (*i.e.* tendo o SP optado por deduzir segundo essa afectação real o IVA contido em todos ou numa parte dos *inputs* mistos) a Direcção-Geral dos Impostos pode vir impor condições especiais, ou mesmo a cessação desse procedimento, por motivo de o mesmo (esse procedimento de dedução segundo a afectação real) provocar ou poder provocar distorções significativas na tributação. Após o que estabelece o legislador - no n.º 3 - que a AT pode obrigar o SP a proceder “de acordo com o disposto no número anterior”. Portanto, assim o vemos, obrigar ao SP proceda à dedução mediante a tal afectação real (*cfr.* n.º 2) de todos ou

parte desses *inputs*. E com possibilidade de imposição de condições especiais (como consta do n.º 2, para o qual o n.º 3 remete). Isto quando verificada alguma das duas situações identificadas nas alíneas deste n.º 3, a saber, e ao que ao caso mais releva, “*b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.*”

Recapitule-se. A AT pode obrigar o SP a efectuar a dedução segundo a afectação real, de todos ou de parte dos *inputs* mistos, afectação real que terá por base critérios objectivos, e podendo nesse procedimento *imposto* ser impostas (pela AT) condições especiais (tudo *cf.* n.ºs 2 e 3). Disse-o o legislador neste n.º 3.

E é só depois, no n.º 4, que o legislador vem estabelecer a fórmula da fracção destinada ao apuramento da percentagem de dedução “*referida na alínea b) do n.º 1*”.

Parece-nos claro, percorrida assim a legislação, que o método do *pro rata* geral, puro, padrão (como quer que o queiramos denominar) é o constante do n.º 1 al. b) conforme calculado pela regra fixada pelo legislador no n.º 4 (todos do art.º 23.º). Mas este não será, quanto a nós, um método utilizável exclusivamente naquela sua fórmula *pura*. Ele pode ser conjugado, quanto a nós, desde logo com elementos de afectação real. Com efeito, o que será senão uma aplicação do método *pro rata* com elementos de *afectação real* o procedimento de dedução do n.º 2 pela *afectação real* de apenas uma parte dos *inputs* mistos? Ou, se se preferir assim designar, será uma conjugação entre os dois métodos, aquilo de que se trata. Pois que na outra parte (de *inputs*, em que não se operou a *afectação real*) sempre se recorrerá ao *pro rata*. Da mesma forma, a imposição de condições especiais (*cf.* parte final do n.º 2 – *v. supra*) em relação a um procedimento de *afectação real* sempre poderá implicar aproximações ao método da proporção (*pro rata*). O que bem se compreende, insista-se, se tivermos em mente o objectivo visado pelo legislador: a aproximação o mais possível à realidade.

Dito isto, refira-se ainda que o método do *pro rata* traduz, afinal, o apuramento do montante de IVA dedutível por recurso a uma proporção, que se presume/assume. Presume-se, com base em regras da experiência comum, que a proporção (o “peso”, o peso relativo) das receitas geradas pelas actividades do SP que conferem direito à dedução no todo constituído pelas receitas globais do SP será directamente proporcional ao grau de utilização de *inputs* mistos que, dentro do total dos *inputs* mistos incorridos pelo SP, se destinou à(s) actividade(s) que confere(m) direito a dedução (montante anual das operações).

Pretendendo-se que só seja concedida a dedução que for a proporcional ao montante de IVA incorrido em *inputs* mistos utilizados nas operações que conferem direito à dedução (e na medida do grau/intensidade dessa utilização), e que seja afastado da dedução (não seja deduzido) o IVA incorrido nos *inputs* mistos utilizados nas operações que não conferem direito à dedução. A fórmula de cálculo do *pro rata* geral, *cfr.* n.º 4, resulta da fracção aí definida. Que se baseia, nestes termos, no volume de negócios do SP.

Aqui chegados. E passando ao concreto.

O leasing financeiro é uma figura jurídica que comporta uma relação triangular. Com efeito, para a locadora contratar o contrato de locação financeira com o locatário é necessário, a *montante*, contratar com o fornecedor do veículo automóvel a compra do mesmo. E estamos aqui a pensar na situação que ocorre - como sucede nos autos - no caso das Instituições Financeiras (“IF”) locadoras (que não já nas eventuais situações de locadoras que sejam, elas próprias, produtoras/fornecedoras de veículos automóveis). A IF compra à empresa fornecedora do veículo esse veículo, para depois, ao abrigo de um contrato de locação financeira, o *locar* ao locatário. Ou seja, a IF – para os fins da sua actividade de locação financeira, e não de outra – adquire para si um bem, o veículo automóvel em causa. Para assim proceder incorre em custos (*inputs*) a montante para os fins de uma sua actividade que dá direito à dedução de IVA, a locação financeira, *cfr.* art.ºs 20.º e 16.º, n.º 2, al. h) do CIVA. Actividade da qual irá auferir, mais tarde, rendimentos. Aquando do recebimento das rendas por parte do locatário, na vigência do contrato de locação financeira que virá a celebrar com referência a esse veículo. Mas actividade que, naquele momento, a faz (à IF) incorrer em custos a montante: a IF adquire o veículo para o destinar à actividade de locação financeira. É-lhe liquidado IVA nessa compra – transmissão de bens (*cfr.* art.º 1.º, n.º 1, al. a)). IVA que suporta e relativamente ao qual lhe assiste o direito de o deduzir, na íntegra. Ou seja, na sua totalidade, por imputação, pois, directa, ao IVA que no mesmo período tenha liquidado no âmbito das suas operações tributáveis. *Cfr.* art.ºs 19.º, n.º 1 al. a) e 20.º, n.º 1, al. a) do CIVA. O que fará em momento próximo, e não em meses e anos distanciados no futuro ao longo dos períodos em que irá receber rendas ao abrigo do contrato de locação financeira. *Cfr.* art.º 22.º do CIVA, cujo n.º 1 estabelece: “O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o

estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.”. De todo o modo, não se chegando nunca a recair, para os fins desta dedução, no art.º 23.º do CIVA. Como nos parece claro.

Assim, e com vista à disponibilização dos veículos, esse que será um substancial *input* incorrido pelo SP na actividade de locação financeira é *neutralizado* pelo exercício do direito à dedução que aí assiste (assistiu, num momento anterior ao recebimento das respectivas rendas), como visto, ao SP. Quando se chega pois ao *exercício* do art.º 23.º não se está já a cuidar desse *input*. Que já foi (o IVA sobre ele incidente) utilizado para efeitos de dedução, por imputação directa (porque *input* não *promíscuo*).

Quanto, ainda, à figura jurídica da locação financeira. Cedo (comparativamente com o sucedido noutros países) lhe consagrou o nosso legislador um regime jurídico próprio (“RJ”), plasmado hoje no DL n.º 149/95, já referido. RJ que determina, traços gerais e apenas no que ao nosso caso mais releva, que no contrato de locação financeira o locador se obriga a ceder ao locatário o gozo de uma coisa (pensemos nos veículos automóveis) que adquire para si, embora por indicação do locatário, coisa essa que o locatário poderá vir a comprar decorrido que seja um determinado período, por um preço determinado ou determinável (*valor residual*). A figura que o nosso legislador denominou de locação financeira (“lf”) enquadra-se na figura que poderemos dizer mais vasta do *leasing* financeiro que, uma vez surgida na realidade da prática do mercado, não foi tratada pelos diferentes legisladores nacionais nem em simultâneo, nem exactamente da mesma maneira. Mas que, como quer que seja, traduz a resposta a necessidades de financiamento dos agentes económicos. Surge, afinal, como uma forma de crédito às empresas que necessitam de se equipar¹⁹. A qualificação de financeiro, conferida ao *leasing*, é, aliás, reflexo disso: “serve para vincar o seu escopo, para frisar que, do ponto de vista da empresa locatária, a operação se resolve numa decisão financeira.”²⁰ Para dizermos que, o locatário aquilo que visa - neste contexto - é precisamente o financiamento na aquisição do bem. Por, por

¹⁹V. Rui Pinto Duarte, “A Locação Financeira (Estudo Jurídico do Leasing Financeiro)”, in “Escritos sobre Leasing e Factoring”, *Princípios*, 2001, pp. 9 – 87, p. 22.

²⁰*Idem*, p. 15

razões que ora não cabe desenvolver, poder considerar ser-lhe mais vantajosa a possibilidade de adquirir o bem por esta via do que pela de, diferentemente, contrair um empréstimo em dinheiro e adquirir ele o bem, passando a ser ele o proprietário desde o início. Podemos, pois, dizer que, em substância, estamos perante uma operação de concessão de crédito, muito embora com particularidades que lhe são próprias. Estamos perante um método alternativo de financiamento do investimento. É essa a “causa-função” da lf, e que não pode ser perdida de vista para a respectiva compreensão, também em sede do que nos autos cabe decidir. Apreciado o nosso RJ da lf (que é aquele em que aqui nos cabe atentar, se bem que o enquadramento da figura num contexto mais vasto, quanto a nós, seja pertinente para a sua compreensão), é o nosso entendimento, fica patente a intervenção da locadora ser, afinal, equiparada à de um intermediário, e a função creditícia o que verdadeiramente justifica a sua intervenção.

Aqui chegados, vejamos em que outros *inputs* (para além do já visto acima) incorrerá o SP, IF, com vista à disponibilização dos veículos ao locatário. Estamos (colocamo-nos na perspectiva, já se disse, do nosso OJ, como não poderia deixar de ser) perante um contrato *nominado misto*²¹ ou, noutra maneira de ver, perante uma *união ou coligação de contratos*²². Como quer que seja, ele implica um contrato de compra e venda que o precede e, desde logo, elementos próprios da locação, com todas as complexidades que daí poderão advir. Tendo o legislador permitido a aplicação supletiva, em certa medida, de normas próprias da locação (*cf.* Código Civil), aquilo que ficou mais patente foi o afastamento, legislativamente querido e claramente adoptado, desse regime geral. Queremos referir-nos, em termos breves, a que no contrato de lf - *cf.* DL n.º 149/95²³ – ao contrário do que seria a regra numa locação, os riscos, encargos, responsabilidades em geral relativas ao bem correm pelo lado do locatário, não obstante não ser ele o proprietário. Ou seja, o locador fica, na lf, liberto daquilo que são as obrigações *regra* do proprietário no regime geral da locação. Entre o mais, não corre por conta dele o risco do perecimento do bem, sendo a obrigação de segurar o bem do locatário; não corre por conta dele locador, mas sim por conta do locatário, a obrigação de realizar reparações, mesmo que necessárias ou urgentes; ao locatário é reconhecido o direito de fazer uso de acções

²¹(contendo elementos dos tipos compra e venda e locação) - *cf.* Diogo Leite de Campos, “A Locação Financeira (Estudo Preparatório de uma Reforma Legislativa)”, Lex, 1994, p. 141.

²²*Cfr.* Rui Pinto Duarte, *op. cit.*, p. 83.

²³ E *cf.* já antes no DL que o antecedeu (*v. supra*)

possessórias, sendo a ele locatário que compete defender a integridade do bem e o respectivo gozo; o locador não responde pelos vícios do bem, nem pela sua inadequação aos fins do contrato; as despesas de transporte, seguro, montagem, instalação e reparação do bem, assim como as necessárias à sua eventual devolução ao locador ficam a cargo do locatário, salvo estipulação em contrário; como assim também o risco de perda e deterioração do bem. Tudo *cf.* art.ºs 10.º, 12.º, 13.º, 14.º, 15.º do DL n.º 149/95. Sendo ainda elucidativo, quanto a nós, o art.º 22.º do mesmo Diploma, sob a epígrafe “Operações anteriores ao contrato”, ao determinar que se, antes de celebrado o contrato de lf, “qualquer interessado [tiver] procedido à encomenda de bens, com vista a contrato futuro, entende-se que actua por sua conta e risco, não podendo o locador ser, de algum modo, responsabilizado por prejuízos eventuais decorrentes da não conclusão do contrato, (...)” Tudo a configurar, parece-nos líquido, uma relação na qual o locador, não obstante se tornar proprietário, fica desresponsabilizado (afastado) de praticamente tudo (senão tudo) o que sejam as obrigações *regra* de um proprietário.

Posto isto, parece-nos evidente decorrência do próprio regime legal, os custos (*inputs*) em que o locador incorre para a disponibilização dos veículos aos locatários, como proprietário *sui generis* que os “dá de alugar”, circunscrever-se-ão essencialmente ao da aquisição do veículo (*supra* tratado). Incurrendo, a par desses, como é de admitir, em custos (que não já decorrentes ou destinados à disponibilização dos veículos) de financiamento e gestão dos contratos.

Será pois neste último contexto - custos de financiamento e gestão dos contratos - que se detectarão com relevo, é a nossa maneira de ver, possíveis *inputs promíscuos*.

Avancemos, para depois também aqui retornarmos.

Em IVA o conceito de prestação de serviços é um conceito residual. O legislador recorre a esta técnica, entre o mais, para ajudar à resolução de problemas de aplicação do modelo do IVA nos EM, e não tanto com vista a uma adequação à realidade existente.²⁴ Assim enquadrou o nosso legislador a lf em IVA²⁵. Já percorrida sumariamente a complexidade, e o modo de funcionamento, no nosso OJ, do contrato de lf, bom será de ver que, neste contrato, ou nas

²⁴V. Clotilde Celorico Palma, “Algumas notas sobre a tributação das prestações de serviços em IVA e a jurisprudência das prestações recíprocas”, in “Estudos de IVA III”, Almedina, 2016, p. 79.

²⁵Em conformidade, pois, com a vocação de universalidade de que se reveste este conceito em IVA.

rendas a que ao abrigo do mesmo o locatário fica obrigado a pagar ao locador, estarão incluídas componentes também elas, à imagem dos contratos que em abstracto *deram vida* ao contrato de If (compra e venda/locação), com origens distintas. Referimo-nos à componente amortização de capital *versus* componente juros e outros encargos. Com efeito, se por via deste contrato o locatário conseguiu o diferimento do pagamento do preço do bem, nem por isso deixou de ter que o vir a pagar. É o que faz mediante pagamento das rendas, na parte correspondente ao capital antecipado pelo locador (via aquisição do bem). Um montante, pois, calculado objectivamente. Sem qualquer interferência de uma vontade subjectiva de atribuição de um determinado valor. Não parece pois, nem será, uma contraprestação verdadeira e própria, desde logo em IVA.

Contraprestação em IVA implica a existência de prestações recíprocas em que a retribuição recebida pelo prestador representa o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário (v. Acórdão do TJUE Caso *Tolsma*, Proc. C-16/93, de 03.03.1994), correspondendo a um valor subjectivo (transaccional), passível de ser expresso em dinheiro, e não a um valor calculado com base em critérios objectivos (v. Acórdão TJUE Caso *Naturally Yours Cosmetics*, Proc. C-230/87, de 23.11.1988).²⁶ Ora, não há aqui, no reembolso do capital (correspondente ao montante *adiantado* pelo locador), assim nos parece, uma retribuição. Há a devolução de um montante em dívida, cujo pagamento foi diferido no tempo. Não se trata de um contravalor efectivo por um serviço prestado, não estamos – aqui, nesta parte da renda – perante um preço pago ao prestador.

Nos termos do Artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo da DIVA (como assim já no Artigo 2.º, segundo parágrafo, da Primeira Directiva), a dedução a fazer do imposto suportado (a montante) *contra* o imposto liquidado (a jusante), no Sistema Comum do IVA tal como foi configurado, é a dedução do imposto “*que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço*”. Não configurando - a parte da renda correspondente à amortização de capital - um preço, não nos parece haver como deduzir IVA (não) incorrido em *inputs* ao IVA incidente (liquidado) sobre esse valor (essa parte da renda).

²⁶V., a respeito, Alexandra Coelho Martins, “O Regime dos Preços de Transferência e o IVA”, Edições Almedina, Coimbra, 2016 (reimpressão da ed. de 2009), pp. 113-119.

É naquela necessária relação directa e imediata entre custos a montante e preço de operações a jusante que se há-de encontrar a chave para a concretização do direito à dedução e da respectiva medida. Aplicado aos *inputs promíscuos* diremos, com José Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira, que estes *inputs* “são portanto elementos do preço de ambos os tipos de operações”²⁷ (operações que conferem e operações que não conferem direito à dedução). “Em qualquer caso, para determinar se sim ou não foi feito uso de uma particular aquisição numa determinada operação realizada a jusante, tem sempre de estabelecer-se se sim ou não existe uma relação directa e imediata entre esse custo e a operação a jusante. Só quando exista essa ligação directa entre *input* e *output* tributado é que há direito a deduzir o IVA suportado naquele *input*. De acordo com o critério da 2.ª directiva, existe essa relação directa e imediata sempre que o custo suportado for uma componente do preço duma operação ou conjunto de operações realizadas ou a realizar. (...)”²⁸

Ora, a amortização de capital não constitui um preço.

Por outro lado, como vimos já também, na aquisição do bem, num momento anterior, o locador suportou IVA. E, assim, procedeu, a seu tempo, à dedução do IVA que suportou nesse *input* não *misto* da sua actividade tributada²⁹. Com vista à disponibilização do veículo. Concluindo este ponto: *inputs* para serem dedutíveis terão que ser *imputáveis* a elementos do preço a jusante. Não há pagamento de um preço no reembolso de capital. Logo não há *inputs* a aí deduzir (a deduzir ao IVA liquidado pelo locador sobre a parte da renda correspondente ao reembolso do capital). Com vista à disponibilização do bem houve sim o pagamento de um preço, *input* incorrido pelo SP a montante, na compra do veículo, mas cujo IVA foi, entretanto, deduzido por imputação directa.

Em coerência com o que vimos de ver, também essa mesma realidade (valor da renda correspondente à amortização do capital) não constitui receita da IF, não integrando o respectivo volume de negócios. Como não poderia deixar de ser. E como se vê reflectido não

²⁷José Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira, “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA”, in RFPDF, Ano 1, Número 1, IDEFF/Edições Almedina S.A., Coimbra, 2008, pp. 35-71, p. 45.

²⁸*Idem*, pp. 55-56

²⁹Como aliás a Requerente bem refere no seu PPA (v. artigo 57.º) e v. factos provados, *supra* (d).

só nas normas contabilísticas aplicáveis, como desde logo no “Regulamento das concentrações comunitárias”³⁰ aplicável às IF.³¹ A componente da renda correspondente a amortização de capital não constitui proveito.

Mas vamos ainda supor, por hipótese académica e voltando um pouco atrás, que assim não fosse. Ou seja, que não fosse necessária (como é) a tal relação directa e imediata *inputs* – preço. Se se quisesse aferir sobre ter o SP, IF, incorrido ou não em outros custos com a disponibilização dos veículos, para além do *input* da compra do próprio bem. Teria a IF incorrido também em custos (*inputs promíscuos*) com a disponibilização dos veículos após a respectiva compra, portanto no decurso da vigência dos contratos que celebrou ao abrigo do RJ da If (cujos traços principais no que para o efeito releva vimos *supra*) e por força dos quais recebe rendas? Não cremos. Como vimos, a generalidade das obrigações, riscos, responsabilidades relacionadas com o bem correm pelo locatário. Não existem prestações positivas do locador ao locatário em relação directa com o bem.³²

Acresce que, como da observação da prática do mercado se retira, as IF que desenvolvem também a actividade de *leasing* financeiro dispõem habitualmente de Departamentos exclusivamente afectos a essa actividade. Admitindo que incorrem aí em *inputs* não mistos ficar-lhes-à assegurado o direito à respectiva dedução (do IVA sobre eles incidente) integral. E admitindo haver aí utilização de *inputs* promíscuos - pense-se, por ex., na electricidade comum num edifício que é mais amplo e onde desenvolve também a sua actividade principal, isenta *cfr.* art.º 9.º - sempre será uma utilização não tanto conexas com a disponibilização dos veículos aos clientes (que, como vimos, exige da parte da IF, e para além do da compra do bem, uma diminuta incursão em custos, pela própria natureza e estruturação do contrato de If, *cfr. supra*)³³,

³⁰Regulamento (CE) N.º 139/2004 do Conselho, de 20 de Janeiro de 2004

³¹V. Artigo 5.º, n.º 3

³²*Cfr.* Diogo Leite de Campos, *op. cit.*, p. 133

³³Note-se também como a disciplina do já referido art.º 22.º do DL n.º 149/95 é reveladora do que se passa na prática desta actividade: não raras vezes é o *futuro* locatário quem directamente negocia com o fornecedor do veículo a compra, sem intervenção da futura *locadora*, a quem depois transmite as condições negociadas e solicita o financiamento; a locadora, refira-se, não chega, as mais das vezes, a ter o domínio do veículo.

mas sobretudo (senão exclusivamente) conexas com o financiamento e gestão da dívida/dos contratos.

Ora estes últimos *inputs* não deixam de ser considerados para efeitos do método de cálculo conforme preconizado pela AT no seu Ofício-Circulado – nele não se deixa de considerar, na fracção, seja no denominador, seja no numerador, o valor correspondente às receitas da parte da renda correspondente a juros e outros encargos. Por outro lado, a prática seguida pelas IF na vigência dos contratos de If – aliás em conformidade com o RJ que os rege - é a de fazer repercutir nos clientes (locatários), cobrando-lhes, caso a caso, quaisquer outras despesas em que eventualmente venham a incorrer não incluídas previamente nessa parte da renda. Pense-se numa multa de trânsito, por ex.. Tudo a apontar, sempre, no mesmo sentido. Da praticamente inexistência de despesas, regra geral, da responsabilidade da IF, com a disponibilização do bem. Isto, não deixando de se reconhecer, como visto, as implicadas despesas de gestão dos contratos – as quais são remuneradas pela componente da renda juros e outros encargos.

A componente da renda correspondente a juros e outros encargos, sim, constitui contraprestação pelo serviço prestado. É um proveito do SP. Integra o respectivo volume de negócios, contribuindo para influenciar o resultado do exercício. Como também bem se compreende. Nesta “segunda parte” da renda se contém a remuneração do locador. O pagamento de um preço, pois. Tendo havido *inputs* mistos incorridos pelo SP para os fins desta prestação (financiamento/gestão de contratos), *inputs* que, assim, constituem elementos do respectivo preço (juros e outros encargos), quanto a eles sim, e na medida da respectiva utilização, haverá direito à dedução (à dedução do IVA que sobre eles incidiu). Sendo que é esta, afinal, a medida (medida da utilização, logo medida da dedução) que o método em discussão nos presentes autos visa apurar.

O art.º 16.º, n.º 2, al. h) do CIVA não contraria o que antecede. Com efeito, ali se trata precisamente das situações que não se enquadram na regra geral - constante do respectivo n.º 1. A saber, a regra de que o valor tributável é o valor da contraprestação. Conclui-se, pois, que a determinação do valor tributável nas rendas da If não segue a regra. O valor tributável não corresponde, aqui, ao valor da contraprestação. Precisamente. Pelas razões que vimos. A

contraprestação está contida não na totalidade, mas sim e apenas numa parte da renda (a correspondente a juros e outros encargos)³⁴.

Quanto, por fim, ao Ofício-Circulado, que a Requerente invoca estar ferido de ilegalidade e com base no qual procedeu ao cálculo do montante da dedução na sua autoliquidação em crise. O legislador comunitário estabeleceu (DIVA) no n.º 2 da al. c) do Artigo 173.º - “*Pro rata* de dedução” - que “Os Estados-Membros podem (...) c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços;”. E o legislador nacional determinou (*cf.* art.º 23.º, n.º 3 do CIVA) que quando a aplicação do processo referido no n.º 1 - ou seja, quando a aplicação do *pro rata* geral apurado com base na fórmula contida no n.º 4 (tudo como *supra*) – conduza a distorções significativas da tributação, a AT pode obrigar o SP a proceder de acordo com o n.º 2. Vimos, logo no início, o que se estabelece nestes n.ºs 2 e 3. Não vemos como não entender conferidos pelo legislador à AT, nos termos das respectivas disposições conjugadas, poderes para casuisticamente impor ao SP uma adaptação do método de apuramento do montante dedutível de IVA dos *inputs* mistos – desde que preenchida alguma das duas alíneas do n.º 3. Sendo que consideramos preenchida a al. b) do n.º 3. Como segue.

Vejamos, primeiro que tudo, se a imposição feita ao SP (de retirar da fracção do n.º 4 a parte da renda correspondente à amortização de capital) o poderia ter sido pela AT por via do Ofício-Circulado.

Que o legislador quis conferir, e conferiu, poderes à AT para impor condições especiais num método de apuramento de *pro rata* geral parece-nos líquido. Não só a letra da lei é clara (*cf.* n.º 3 ao remeter para o n.º 2) como bem se compreende o sentido da norma. Se (*cf.* n.º 2) a AT pode impor ao SP condições especiais quando este tenha optado pela dedução com base em critérios “objectivos”, e esses critérios podem ter que ser alterados por imposição de condições

³⁴V., a respeito de no n.º 2 do art.º 16.º se consagrarem regras especiais, Marta Machado de Almeida, *in* “Código do IVA e RITI, notas e comentários”, [Coord. e Org.] Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, 2014, p. 222 e ss.

especiais por parte da AT - sempre com o objectivo, não o percamos de vista, de aproximar o mais possível da realidade o montante de IVA a deduzir, evitando distorções significativas da tributação - então por maioria de razão faz sentido que a AT também o possa fazer no âmbito do método do *pro rata* geral. Que será em princípio de apuramento menos “fino” do que aquele no qual se incluam, ademais, elementos de *afecção real*. Por isso mesmo, e em coerência, o legislador assim o veio permitir também no n.º 3. Desenvolveremos ainda adiante.

Que por Doutrina Administrativa assim podia ter sido feito no respeito do princípio da legalidade, vejamos. O legislador disse que a AT pode obrigar o SP a efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos *inputs* mistos e que pode impor condições especiais (*cf.* n.ºs 3 e 2).

A AT veio fazê-lo por Ofício-Circulado. O Ofício-Circulado é Doutrina Administrativa e esta vincula a própria AT e visa “*a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.*” (v. art.º 68.º-A, n.º 1 e n.º 3, da LGT). Trata-se de um poder/dever de colaboração que sobre a AT não poderia deixar de recair.³⁵ A AT revela assim publicamente a interpretação que faz das normas tributárias. O que, perante a complexidade da legislação tributária é, não só razoável, como desejável, contribuindo para a uniformização de procedimentos e aplicação uniforme da lei. O que a AT deverá fazer obedecendo aos princípios da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos e segundo as regras aplicáveis de interpretação da lei.

No nosso caso acrescentando que foi o legislador quem expressamente determinou que a AT pode vir impor condições especiais (*cf.* n.ºs 3 e 2 do art.º 23.º).

Ora, parece-nos até, o legislador nem sequer estaria a exigir que a AT o viesse fazer desde logo mediante Doutrina Administrativa. Parece-nos, pela formulação legal, à AT seria dado, porque o legislador assim o quis (permitiu), vir caso a caso impor condições especiais (quando verificada alguma das situações constantes das alíneas a) ou b), no caso do n.º 3). Como sucederia por hipótese em sede procedimento de Inspeção Tributária. O que, será transversalmente unânime, não traria as mesmas previsibilidade e segurança jurídica que a

³⁵V. art.º 59.º da LGT.

emissão de um Ofício-Circulado. Que traduz um tratamento já segundo um caso típico, que não segundo o caso individual.

É a complexidade das situações da vida real que assim impõe ao legislador proceder. Não será nunca possível ao legislador, na complexidade infindável das situações específicas de casos como os que se poderão conter em tudo o que seja apuramento de montantes de dedutibilidade de IVA em *inputs* mistos, prever normativamente a regulação e o tratamento de todas as questões potencialmente implicadas. Pense-se na complexidade que o próprio método já implica e, depois, na infinita possibilidade de sectores de actividade com todas as suas especificidades.

Pensando em situações como também esta, como sabemos, há que reconhecer que “A concretização administrativa tipificante é, pois, o resultado da busca da melhor solução para a aplicação da lei. Ela é o resultado da interpretação que, segundo os seus critérios, melhor satisfaz o fim da norma, de acordo com o interesse público específico, com critérios de racionalidade jurídica (princípio da igualdade, proporcionalidade e praticabilidade, por exemplo) e ponderando interesses concorrentes (...).”³⁶

Não estamos pois, por aqui, perante uma excepção nem uma violação ao princípio da legalidade.

Referia-se Saldanha Sanches³⁷ ao tema, assim: “(...) é na norma jurídica em sentido material que podemos encontrar o fundamento para outros tipos de aplicação da lei pela Administração fiscal nas múltiplas relações que estabelece com o contribuinte. Isso não impede, assim, que a fonte directa para a produção de actos tributários por parte da Administração fiscal, o fundamento invocado para a sua decisão, seja, em inúmeros casos, não a lei em sentido formal, mas uma orientação administrativa (circular ou ofício), em que esta define, em termos gerais e com eficácia interna, o comportamento a adoptar perante casos concretos (...).” E, mais adiante, “As virtualidades das orientações administrativas são incontestáveis: (...). No entanto, estas orientações terão de ser sempre sujeitas a um juízo de legalidade. Esse juízo de legalidade, a realizar em relação a qualquer orientação, vai ter como objecto a sua maior ou menor

³⁶Ana Paula Dourado, “O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação”, Almedina, [reimpr. 2007], 2019, p. 721

³⁷J. L. Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 3.ª edição, 2007, p. 124 e ss.

capacidade para traduzir correctamente um princípio que tem como fonte constitutiva a norma jurídica, que concretizam num fenómeno de cascata. (...) cumpre aos tribunais a resolução do litígio e o juízo definitivo sobre a legalidade ou ilegalidade da orientação administrativa.”

E quanto à bondade do critério/método ali imposto. Vejamos se em substância a imposição feita pela AT passa ou não num juízo de legalidade.

No caso dos autos, o SP, IF, pratica, a par da sua actividade principal, isenta e que não confere direito a dedução, a actividade de *leasing* financeiro, que confere direito a dedução. Sendo que uma parte da renda dos contratos de If, sujeita a IVA, não constitui um preço, nem integra o volume de negócios, não constituindo receita do SP. É aos nossos olhos claro que a aplicação do método *pro rata* geral ou *puro* conduz a distorções significativas da tributação.

Método que se baseia, como vimos, numa proporção por referência ao “peso relativo” - no total do volume de negócios do SP - daquele que seja o “peso” das operações que conferem direito a dedução.

Desde logo não integrando os montantes em causa o volume de negócios do SP - a serem considerados na fórmula do n.º 4 (na fracção aí estabelecida) inquinam o ponto de partida para o apuramento da medida da dedução. Ao que acresce que, não sendo esses montantes um preço, não existem *inputs* que tenham relação directa com os mesmos, como visto. E ao que ainda acresce, como também visto, que, mesmo que assim não se entendesse (como tem que se entender), sempre se teria que reconhecer que a utilização de *inputs* por parte do SP com vista à disponibilização dos veículos (que não o *input* compra do veículo, que nem é misto), nunca serão significativos.

Por tudo o acima percorrido, e não perdendo também de vista que a Requerente desenvolve como actividade principal uma actividade financeira que não confere direito à dedução, parece-nos, o uso do método do *pro rata puro* não é o que permite apurar com maior aproximação à realidade a intensidade do uso dos *inputs* mistos na actividade de locação financeira. Muito pelo contrário, conduz a distorções.

Pela *simples* razão de ser um método que tem por base o apuramento de uma proporção entre o peso das receitas originadas pela actividade de *leasing* financeiro³⁸ no global das receitas do SP, e a partir dessa proporção considerar que essa mesma proporção é a que será de considerar (presumir) - no bolo dos *inputs* mistos utilizados pelo SP no global da sua actividade - ter sido a porção que deles foi utilizada para os fins da actividade de *leasing* financeiro.³⁹ Assume-se (presume-se) uma proporcionalidade directa, se assim se quiser dizer, entre o que sucede ali/aqui.

Conjugada a compreensão deste funcionamento do método *pro rata puro* ou geral com as razões que vimos de ver, fica claro, assim entendemos, o que vínhamos de concluir.

O objectivo visado pelo legislador, de uma maior aproximação possível à realidade, é melhor prosseguido, não nos restam dúvidas, desde logo se se retirar da fracção (do denominador e do numerador) o montante das rendas correspondente à amortização de capital.

Aliás, e não obstante serem as razões que já ficaram expostas, quanto a nós, por demais demonstrativas da bondade da conclusão que retiramos, querendo aprofundar a reflexão pense-se ainda na questão pela seguinte, complementar, perspectiva. Ao não retirar-se da fracção o valor correspondente à amortização financeira na actividade que confere direito à dedução (*leasing* financeiro), como pugna a Requerente, e ao, ao invés e simultaneamente, não se incluir na mesma fracção o valor de tudo o que constitui amortização de capital na actividade (a actividade principal da Requerente) que não confere direito à dedução, fica *ab initio*, é a nossa opinião, viciado o apuramento (visado pela fracção) da proporção da receita da actividade que confere direito à dedução na receita total do SP. Consequentemente, o apuramento da porção de *inputs* mistos utilizados naquela. Para mais. Como bem se compreende. Parece-nos.⁴⁰

Mais, no Ofício da AT começa por referir-se que o SP deverá, podendo, proceder segundo a *afecção real*. Só não o conseguindo, então, devendo aplicar o método como exposto na parte final do Ofício (no n.º 9). Não ficou, pois, sequer afastada a possibilidade, e bem, de o SP por hipótese - conseguindo - proceder à afecção com base em critérios que – *quicá* – a existência

³⁸Em rigor, o peso das receitas originadas pelas actividades que conferem direito à dedução.

³⁹Em rigor, para os fins das actividades que conferem direito à dedução.

⁴⁰Nesta mesma linha de raciocínio neste particular pode ver-se, com interesse, Rui Lares, “O IVA Português no Tribunal de Justiça da União Europeia”, Cadernos IDEFF, N.º 22, Almedina, 2016, pp. 371-373.

de separação de Departamentos para o efeito do *leasing* financeiro lhe propiciariam em certa medida⁴¹.

Como quer que seja, a nosso ver e como no início começámos por tratar, daquilo de que sempre se cuida – no art.º 23.º do CIVA, como no Artigo 173.º da DIVA - é de um método *aproximativo*, um método que se baseia numa presumida proporção, sempre com o objectivo da maior aproximação possível à realidade no apuramento da medida dos *inputs* que foram efectivamente utilizados para os fins das receitas em actividade tributada e com direito a dedução.

A AT veio, e bem, ao abrigo do n.º 3 do art.º 23.º, por Ofício-Circulado, estabelecer, para um determinado sector de actividade, específico o suficiente para tanto o justificar, o procedimento que entende dever ser adoptado pelos SP - em aplicação do art.º 23.º do CIVA - no apuramento do IVA dedutível nos *inputs* mistos. Pois que a aplicação do método do *pro rata puro* ou *geral* conduz, no caso, assim o entendemos, a um direito a dedução num montante superior àquele que traduz o uso efectivo de *inputs* na actividade que confere direito a dedução – isto enquanto estes SP continuarem a *beneficiar* de uma isenção incompleta na sua actividade financeira principal, e, em simultâneo, desenvolverem a actividade de *leasing* financeiro.

E andou bem também a Requerida quando no final do Ofício refere que “Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do art.º 23.º do CIVA.”

Conforme já desenvolvido *supra*, o método resultante da fracção do n.º 4 do CIVA é o do *pro rata puro* ou geral que, como vimos, se aplica apenas para o caso do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 23.º. Nos demais casos, ou seja quando se apliquem o n.º 2 ou o n.º 3 (ou ambos em conjugação) não se segue o método *pro rata puro* ou geral.

Mas mais. E na linha do que também antes deixámos exposto. Não se deixará de estar, sempre, no âmbito do apuramento de uma percentagem, mesmo nos casos de recurso também a elementos de *afecção real*.

Aquilo que é referido no Ofício como “coeficiente de imputação específico” seria, à partida, aos nossos olhos, um elemento de *afecção real* no método *pro rata*. Que assim deixaria de ser

⁴¹A Requerente, aliás, refere no seu PPA (e em Alegações) a existência de uma Direcção específica para o efeito (*cf.* artigo 201.º do PPA: “De referir, a título ilustrativo, que a actividade de locação financeira é coordenada por uma direcção específica, a qual assegura a gestão operacional de todo o processo (...”).

um *pro rata puro* ou geral. O que nos parece perfeitamente possível nos moldes em que o legislador estabeleceu o apuramento do IVA dedutível em *inputs* mistos. A escolha entre denominar esse *outro* método (método adaptado, com elementos de afectação real e/ou com condições especiais) de forma diferente, como seja de método da afectação real, ou denominá-lo de *pro rata* não nos parece determinante. Determinante é, quanto a nós, que ele seja um *pro rata puro* ou geral, ou não. Sendo *pro rata puro* ou geral estaremos a aplicar a fracção do n.º 4, como prevista pelo legislador. Não sendo este o caso, quaisquer adaptações - ao abrigo do mesmo art.º 23.º CIVA/Artigo 173.º DIVA - conduzirão a um método de apuramento que já não é o do *pro rata puro* ou geral. O que é certo é que o que o legislador previu foi um método por aproximação, sempre. É o nosso entendimento. Repare-se como mesmo quando se refere a afectação real no n.º 2 e os critérios a considerar, se determina logo que a AT pode vir impor aí mesmo condições especiais, ou até pôr fim a esse procedimento. O que só fará pelas razões que já conhecemos (evitar distorções da tributação, maior aproximação à realidade). Note-se também como não deixou o mesmo legislador, o nosso, no n.º 6 do art.º 23.º, de contemplar os cálculos feitos com base nessa *afectação real*, tal como os outros, num necessário procedimento de correcção anual.

Para dizer que não é por o legislador ter utilizado a expressão “afectação real” no n.º 2 do art.º 23.º que o procedimento aí previsto será um método que existe de forma autónoma do método *pro rata*. Eles existirão em conjugação. A menos, admita-se, em situações nas quais todos os *inputs* mistos sejam sujeitos a um método de afectação real. O que não será as mais das vezes, atrevemo-nos a dizer, viável/insusceptível de questionamento. De todo o modo, bastará, quanto a nós, que, como previsto pelo legislador, o SP proceda pela *afectação real* quanto apenas a uma parte dos *inputs* mistos para que, no seu conjunto, o cálculo seja feito numa proporção.

Em conclusão, não é quanto a nós razão para afastar a legalidade do método imposto pela AT no Ofício o facto de ali se ter feito referência ao mesmo como “método de afectação real” no qual “deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico”. Não procedendo, quanto a nós, os argumentos da Requerente, seguidos também na presente Decisão, de que o legislador só previu a possibilidade de um de dois métodos distintos – ou o *pro rata* do n.º 4 ou a afectação real. Não podemos concordar. Por tudo o já exposto. E diríamos que não estamos sós. Antes de

mais, o TJUE sempre tem entendido que o Artigo aqui em causa (17.º na Sexta Directiva, agora 173.º na DIVA) deve ser interpretado como um todo. Mas mais. V. como se escreveu em Relatório de todo o interesse sobre o tema⁴²: “No que respeita à utilização do método da afectação real previsto no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA para os bens e serviços de uso misto, cabe salientar que a mesma poderá ser também expressa por uma proporção, já não baseada nos volumes de negócios gerados a jusante, mas que represente o grau de utilização dos bens e serviços nas operações que possibilitam a dedução do IVA e nas outras que não a possibilitam, a partir de outros critérios que visem determinar o seu nível de utilização numa circunstância e noutra.”. E Clotilde Celorico Palma, assim: “(...) Caso o sujeito passivo que opte pela aplicação do método da afectação real tenha várias despesas comuns afectas a diversas actividades, o imposto suportado relativamente a estas despesas deve ser deduzido de acordo com a aplicação de uma percentagem calculada em função do respectivo destino. (233) Ou seja, é possível a coexistência da aplicação do método da afectação real com o método do *pro rata*.”⁴³

Atente-se, aliás, na epígrafe do Artigo 173.º da DIVA: “*Pro rata* de dedução”. E note-se também que - *cf.* al. b) do n.º 2 do mesmo Artigo 173.º – aí se refere uma “dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços”, não se utilizando a expressão “afectação real”. E, em sintonia, refere o TJUE no Acórdão *Banco Mais* que “pode um EM prever um regime de dedução que tenha em conta a afectação especial” (é esta a expressão utilizada), como vimos logo no início.

E não andarão senão próximo deste nosso entendimento, parece-nos, o exposto pelo TJUE, entre outros, no Acórdão Caso *BLC Baumarkt*, Proc. C-511/10, de 08.11.2012⁴⁴ - “A Sexta Directiva não se opõe, portanto, a que, no exercício desse poder, os Estados-Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método do volume de negócios, nomeadamente o método baseado na área em causa no processo principal, desde que o método seguido garanta uma determinação **do pro rata** de dedução do IVA pago a

⁴² “Relatório do Grupo de Trabalho – A dedução do IVA pelos Sujeitos Passivos que exercem actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem esse direito”, in CTF, n.º 418, 2006, p. 237 e ss., p. 353

⁴³ Clotilde Celorico Palma, “Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, Cadernos IDEFF, N.º 1, 6.ª edição, IDEFF, Almedina, 2015, p. 255

⁴⁴ (em especial pontos 18, 19, 22, 23 e 24)

montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios.”⁴⁵
(*sublinhados e negritos nossos*)

Independentemente do nome que queiramos dar ao método quando se utilizem elementos de *afecção real*, seja ele método de *afecção real*, seja ele método de *pro rata* com elementos de *afecção real*, como nos parece mais correcto, o certo é que a Requerida tinha poderes para impor, como impôs, o que denominou de “coeficiente de imputação específico”. Por tudo o que vimos.

Afinal, e bem vistas as coisas, parece-nos até, aquilo que assim está a ser imposto (para o caso de não ser seguido o denominado critério de *afecção real*) ao SP traduz, afinal, a aplicação daquela que será a fracção do n.º 4 do art.º 23.º devidamente adaptada à específica situação das IF que também exercem actividade de locação financeira. Fracção que só assim (retirando-se-lhe a parte da renda amortização de capital, do denominador e do numerador) se baseará no (real) volume de negócios no caso. Pelo que *supra* ficou exposto. Assim se devolvendo, se quisermos, ao método a virtualidade de reflectir objectivamente “a parte real das despesas efectuadas com a aquisição de bens e serviços de utilização mista que pode ser imputada a operações que conferem direito à dedução” - v. Acórdão *Banco Mais*, ponto 31.

Concluindo mais uma vez, não será pelo nome que se lhe tenha dado no Ofício, ou que se lhe queira dar, que o método tal como foi imposto pela Requerida deixa de ser uma concretização da lei em vigor, por via de Doutrina Administrativa, dentro dos poderes de que a Requerida dispunha para o efeito, e que – a nosso ver – exerceu em conformidade com o princípio da legalidade, seja de uma perspectiva formal, seja material.

⁴⁵ Como, aliás, assim também no próprio Acórdão *Banco Mais*: “(...) A Sexta Directiva não se opõe a que os Estados-Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do *pro rata* de dedução (...) mais precisa (...)” (ponto 32). E, bem assim, no Ofício-Circulado: “(...) deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, (...), devendo ser considerado no cálculo **da percentagem** de dedução apenas (...)” (ponto 9.).

Parece-nos também claro de tudo o que antecede que é pela aplicação da solução que seguimos que ficam acautelados os princípios fundamentais da estrutura de funcionamento do imposto, abstendo-nos aqui de maiores desenvolvimentos a este respeito.

A solução que seguimos é também a que é conforme ao entendimento expresso pelo TJUE no Acórdão Caso *Banco Mais*, que não poderemos deixar de convocar para os presentes autos. Sendo que, pelo contrário, não consideramos para aqui convocável a Jurisprudência do Tribunal no Acórdão Caso *Volkswagen Financial Services (UK)*.⁴⁶ A não ser para fazer um paralelo de raciocínio que resulta até em favor do entendimento que vimos expondo. Com efeito, na origem do reenvio prejudicial neste último caso está uma situação em tudo distinta da presente: o locador era empresa pertencente a grupo automóvel, portanto produtores/fornecedores, no Grupo, dos veículos; o contrato em causa é um contrato consagrado pelo legislador do Reino Unido que não tem correspondência com o nosso contrato de locação financeira, trata-se ali de contrato “hire-purchase” (locação-venda será a figura mais próxima nos OJ Continentais), com especificidades próprias e distintas das do nosso contrato de If; o regime de IVA aplicável no caso é distinto do nosso: a parte das rendas correspondente à amortização de capital está sujeita (conferindo direito a dedução), enquanto que a dos juros e demais encargos está isenta (sem direito a dedução). E o que o SP ali vem peticionar (mesmo numa situação como aquela, em que não é uma IF mas sim uma empresa de um Grupo Automóvel, onde seria eventualmente maior a probabilidade de ocorrerem despesas de fornecimento/disponibilização do veículo) é que lhe seja permitido deduzir os *inputs* em que incorreu, o que não lhe era permitido fazer à partida porque, no RU, no tipo de contrato em causa, a parte da renda correspondente aos juros e encargos está isenta, não dá direito a dedução, e é com relação a essa que incorreu em *inputs* (e não em relação à outra, correspondente à amortização de capital). Como incorreu em *inputs* em conexão com os juros e encargos e, nesta parte, não lhe é reconhecido direito a dedução, vem pedir que os *inputs* – incorridos em conexão com os juros e encargos - sejam, ainda assim, considerados para dedução. O que daqui poderemos retirar com interesse para o nosso caso,

⁴⁶ Proc. C-153/17, de 18.10.2018

desde logo, é pois a constatação de que não há – mesmo ali – *inputs* incorridos pelo SP para os fins da disponibilização dos veículos.

E sempre se refira, para além do mais, que a repartição mais precisa da utilização dos *inputs* mistos requer, numa situação como a que deu origem ao Acórdão *Volkswagen versus* numa como a que deu origem ao Acórdão *Banco Mais* (esta última sim semelhante à dos presentes autos), pela diversidade de situações subjacente, uma distinta concretização das normas de apuramento (do montante de IVA dedutível) em causa. Desde logo, enquanto que naquela os *inputs* incorridos deixariam de ser considerados para efeitos de dedução caso se aceitasse o método tal como concretizado pela Autoridade Fiscal do Reino Unido (o que o TJUE afastou), nesta os *inputs* incorridos estão precisamente a ser considerados da forma mais aproximada à realidade por via do método tal como preconizado pela AT (o que o TJUE reconheceu, sujeito à confirmação de que os *inputs* se connexionam sobretudo como financiamento e gestão dos contratos). É assim que entendemos a Jurisprudência do TJUE em causa. É assim que se permite estabelecer (de uma determinada forma num caso, e de outra no outro) - com maior precisão - a parte do IVA relativa às operações que conferem direito à dedução.

Refira-se ainda que, em coerência com tudo o que fica exposto, não nos é dado acompanhar a Jurisprudência Arbitral que se vem formando na matéria, e que na posição que fez vencimento na presente Decisão é também seguida.

E diga-se ainda que no mesmo sentido decisório que consideramos ser o correcto vem o STA já decidindo - *cf.*, entre outros, Ac. De 09.10.2019, proc.º n.º 0401/14, Ac. de 15.11.2017, proc.º n.º 0485/17, Ac. de 04.03.2015, proc.º n.º 1017/12, e Ac. de 29.10.2014, proc.º n.º 01075/13.

Como órgão jurisdicional, teríamos por fim conhecido, com a fundamentação também *supra*, do que o TJUE na sua resposta ao reenvio prejudicial no Caso *Banco Mais* manda ao órgão de reenvio conhecer.

Considerando, desde logo, que por força do próprio RJ da If, tal como entre nós consagrado, os *inputs* mistos utilizados pelo SP com a disponibilização dos veículos, a existirem, não são

significativos, sendo a sua utilização (*inputs* mistos) sobretudo determinada pelo financiamento e gestão dos contratos. Por tudo o que vimos.

E em consonância com aquela Jurisprudência do TJUE, teríamos ainda conhecido da questão de facto implicada. A saber, de ter a Requerente utilizado *inputs* mistos de forma relevante em conexão com a disponibilização dos veículos. Facto que teríamos dado por não provado: sendo certo que a Requerente, não obstante invocar no PPA (embora não quando elenca a matéria de facto mas mais adiante a propósito da Jurisprudência do TJUE vertida no Acórdão Caso *Volkswagen Financial Services*), e nas Alegações,⁴⁷ que “a utilização dos recursos adquiridos” por si “é, igualmente, determinada pela disponibilização dos bens locados e não apenas pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira” “tal como sucede com a *Volkswagen Financial Services*”, e que “(...) incorre, efectivamente, em diversas despesas para o apoio na disponibilização das viaturas (...)”, o certo é que simplesmente o invoca, sem que tenha sido produzida qualquer prova.

Cabendo-lhe o ónus da prova de que utilizou *inputs* mistos na lf que não sobretudo determinados pelo financiamento e pela gestão dos contratos, provada que ficou – quanto a nós – a legalidade da actuação da AT ao manter, como manteve, o acto tributário de autoliquidação em crise. *Cfr.* art.ºs 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º, n.º 1 do CC.

E não deixaremos de notar, a concluir finalmente, que não deixaria de ser interessante a Requerente se ter proposto provar que - no total do seu volume de negócios - a sua actividade de locação financeira representa cerca de 28% do mesmo, e não cerca de 7%. Ou melhor, que está mais aproximada da realidade aquela percentagem do que esta última. Que é, aos nossos olhos, daquilo de que afinal também aqui se trata.

Pelas principais razões que antecedem, teríamos decidido pelo total indeferimento do PPA.

PS Para uma delimitação dos conceitos de receita/volume de negócios não haveria aqui lugar. De todo o modo, se dúvidas houvesse quanto à utilização que fizemos da grandeza receita

⁴⁷(v. 199.º e ss. do PPA e 85.º e ss. das Alegações)

ao expôr o funcionamento da fracção do *pro rata* geral, v., entre outros, J.L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, “*Pró rata* revisitado: Actividade económica, actividade acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJUE”, in CTF, n.º 417, 2006, pp. 101-130.

Sofia Ricardo Borges