

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 288/2020-T

Tema: IVA – Pro-rata; Direito à dedução.

SUMÁRIO:

- I. Apenas poderão concorrer para o cálculo do numerador do pro-rata os outputs conexions com o preço das operações tributáveis.*
- II. Não é esse o caso do simples redébito de facturas de água e electricidade, se a operação de redébito não for remunerada, caso em que, apenas o valor desta, e não o total da operação de redébito, deverá ser incluído no numerador do pro rata.*
- III. Também não estão, em princípio, conexions com o preço das operações tributáveis de um Município, os outputs relacionados com actividades de natureza pública exercidas no âmbito de poderes de autoridade.*
- IV. Recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como pressuposto do direito à dedução do IVA.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 03 de Junho de 2020, o Município A..., NIPC..., com sede na ..., n.º..., ...-, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos tributários, bem como da decisão do Recurso Hierárquico n.º ...2018..., deduzido

contra as Reclamações Graciosas n.º ...2018..., ...2018... e ...2018..., que tiveram tais actos como objecto:

- i. liquidações adicionais de IVA n.º..., referente a período de Dezembro de 2011, no valor de € 22.489,39 e n.º..., referente ao período de Dezembro de 2012, no valor € 37.787,09;
- ii. liquidações adicionais de IVA n.º..., referente ao período de Dezembro de 2013, no valor de € 27.288,11, n.º..., referente ao período de Dezembro de 2014, no valor de € 36.715,59, e n.º..., referente ao período de Dezembro de 2015, no valor de € 40.539,50;
- iii. demonstração de liquidação de IVA n.º 2017..., referente ao período de Dezembro de 2015, cujo valor a pagar ascende a € 10.150,07, bem como as liquidações de juros n.º 2017..., referente a juros compensatórios do período de Dezembro de 2015, no valor de € 724,13;
- iv. demonstração de liquidação de IVA n.º 2017..., referente ao período de Outubro de 2016, que tem por efeito reduzir o crédito de imposto apurado naquele período para € 14.480,14, e subsequente demonstração de acerto de contas n.º 2017..., da qual resulta um acerto ao crédito apurado no valor de € 57.689,50;
- v. demonstração de liquidação de IVA n.º 2017..., referente ao mesmo período (Outubro de 2016), no qual se procede à correcção dos valores da correspondente Declaração Periódica, que resulta na redução do crédito de imposto para o montante de € 11.507,36 (onze mil, quinhentos e sete euros e trinta e seis cêntimos), e demonstração de acerto de contas n.º 2017..., da qual resulta uma liquidação adicional de IVA no valor de € 2.972,78.

2. Para fundamentar o seu pedido alega o Requerente, em síntese, que:

- a. As operações de redêbito de consumos de electricidade e águas refacturadas aos terceiros consumidores devem ser consideradas no numerador subjacente ao cálculo do *pro rata*, uma vez que o universo de custos suportados pela

Requerente naquelas operações não se esgota nas despesas diretamente imputadas no momento da refacturação;

- b. A redução que a AT opera ao universo de *inputs* cujo IVA é susceptível de recuperação por *pro rata* não encontra objectivamente respaldo na realidade da actividade económica do Requerente, na medida em que tais *inputs* são afectos, simultaneamente e indiscriminadamente, a operações que conferem direito à dedução e a operações que não conferem este direito, devendo ser aceite a sua inclusão para efeitos de dedução por via do método do *pro rata*.
- c. O método da afectação real é utilizado, para além das situações obrigatórias referidas no artigo 23.º do Código do IVA, para a dedução do imposto incorrido nas aquisições de bens e serviços onde é exequível a afectação ou imputação, com recurso a critérios objectivos, de tais bens e serviços a operações activas realizadas pelo Requerente que conferem o direito à dedução (permitindo a recuperação da totalidade do IVA) ou que não conferem tal direito (não permitindo a recuperação de qualquer montante de imposto).
- d. Quando a referida afectação de bens e serviços a operações que conferem e não conferem o direito à dedução não é possível, atendendo a que estão em causa bens e serviços indistintamente utilizados na realização de ambos os tipos de operações, comumente designados recursos comuns ou de utilização mista, o método do *pro rata*, constitui o mecanismo adequado a determinar o imposto incorrido susceptível de dedução.
- e. Ainda neste âmbito, o Requerente vê-se na posição de não conhecer adequadamente o exercício realizado pelos SIT e que se consubstanciou nas correcções produzidas ao universo de *inputs* sujeitos ao *pro rata* apurado para efeitos de dedução de imposto.
- f. Entende, assim, o Requerente que os actos tributários em apreciação, pelo menos na parte que compete às correcções efetuadas quanto ao universo de *inputs* aos quais foi aplicado o *pro rata*, são ilegais por ausência da adequada prova.
- g. Os outputs relacionados com impostos indirectos, reembolsos e restituições e transferências e subsídios obtidos não devem ser incluídos no denominador do

pro rata, por constituírem proveitos que não decorrem do exercício de uma actividade económica.

3. No dia 04-06-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 31-07-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 01-09-2020.
7. No dia 06-10-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelo Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- O Requerente é um organismo de direito público que exerce as atribuições/competências que lhe são designadas por lei (regime jurídico das autarquias locais, estatuto das entidades intermunicipais, regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais).
- 2- Em matéria de IVA, o Requerente assume a natureza de sujeito passivo misto, uma vez que realiza simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito.
- 3- Para efeitos de tratamento do IVA incorrido na aquisição de bens e serviços necessários à realização da sua actividade, o Requerente utilizava genericamente, no passado, o método do *pro rata* de dedução.
- 4- Tendo efectuado uma revisão aos procedimentos adoptados em IVA nos anos 2009 e 2010, cujas conclusões viriam a ser replicadas para os anos seguintes (e.g., de 2011 a

- 2016), o Requerente considerou que não exerceu o direito à dedução do valor do IVA que lhe assistiria.
- 5- O Requerente considerou que a metodologia por si adoptada em sede de dedução do IVA incorrido se apresentava desadequada em face da realidade económica da actividade que prossegue.
 - 6- Subsequentemente, o Requerente exerceu o direito à dedução de todo o imposto que lhe era consentido por não ter, até então, aplicado o método da afectação real no tratamento do IVA que entendeu incorrido na aquisição de recursos identificados como exclusivamente afectos a operações que conferem o direito à dedução.
 - 7- No âmbito da revisão efectuada aos procedimentos por si adoptados em sede de dedução de IVA, o Requerente considerou que, relativamente ao período compreendido entre 2013 e 2016, na determinação do cálculo do respectivo *pro rata* não procedeu à exclusão, do denominador da fração de determinados montantes respeitantes a impostos directos (registados na conta # 72.1) e outros proveitos e ganhos extraordinários (registados na conta # 79).
 - 8- Em resultado dos procedimentos adoptados após a referida revisão de procedimentos, o Requerente procedeu à substituição das declarações periódicas de IVA relativas a Dezembro de 2011 e Dezembro de 2012, das quais resultou um montante de IVA a pagar inferior ao inicialmente apurado, originando um excesso de pagamento a favor do Requerente no total de € 96.922,79.
 - 9- O Requerente procedeu ao pedido de confirmação de crédito apresentado junto da Direção de Finanças de ..., com o intuito de promover a restituição do valor supra mencionado, sendo notificado pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”), a 18 de Maio de 2017, da abertura do procedimento de inspeção tributária externa de âmbito parcial e com extensão aos exercícios de 2011 e 2012.
 - 10- Em momento subsequente, o Requerente foi notificado da decisão final do procedimento de inspeção tributária do qual resultaram correções que ascenderam a € 60.276,48 consubstanciadas nas liquidações adicionais de IVA referentes a 2011 e 2012 respectivamente.

- 11- Quanto aos restantes períodos de IVA, em resultado das alterações operadas no que respeita à metodologia de dedução por parte do Requerente, a partir de Dezembro de 2013, aquele passou a encontrar-se sucessivamente em situação de crédito de imposto, do qual viria a solicitar o correspondente reembolso em Outubro de 2016.
- 12- A 23 de Junho de 2017, o Requerente foi notificado pelos SIT da abertura do procedimento de inspeção tributária externa de âmbito geral com referência aos exercícios de 2014 e 2015, sendo notificado, também a 18 de Julho de 2017, da abertura do procedimento de inspeção tributária externa de âmbito geral com referência ao exercício de 2013.
- 13- O Requerente veio a ser alvo de correcção no âmbito do referido procedimento de inspeção tributária (aos anos de 2013, 2014 e 2015 em conjunto), no montante total de € 104.543,20, a qual se materializou nas liquidações adicionais de IVA objecto da presente acção arbitral.
- 14- As correcções em causa tiveram, em suma, os seguintes fundamentos:

"Foi solicitada à DIT II/ DF informar o "Pedido de confirmação de crédito - Município A... / NIF " -pela DSC-DCV-IVA – Divisão de Cobrança Voluntária, "para efeitos de confirmação dos créditos ER de 2011-12 e 2012-12, nas importâncias de 25.914,08€ (P1 débito de 18.665,93€) / P2 crédito de 7.248,25€) e 71.008,71€ (P1 débito de 61.666,62€ / P2 crédito de 9.342,09€), afim de que a Direção de Serviços supra, possa proceder à restituição desse valor (cf. comunicação interna da Divisão de Tributação e Cobrança (DTC) da Direção de Finanças de), em resultado de exposição (via CRM) apresentada pelo Município, com "o fundamento de se encontrar em situação de crédito de imposto há quase 3 anos, pelo que não prevê poder vir a utilizar o valor cuja restituição vem solicitar" – cf. proc.º /16F".

O motivo apresentado no aludido pedido, "Na sequência de uma revisão de procedimentos interna em sede de IVA, procedeu à submissão das declarações periódicas de IVA de substituição relativas a dezembro de 2011 e dezembro de 2012".

Em ambas as declarações de substituição submetidas resultou um montante de IVA a pagar inferior ao inicialmente apurado, no valor global de €96.922,79 (€25.914,08, com referência a dezembro de 2011, e €71.008,71, com referência a dezembro de 2012), o qual transitou, como crédito "Excesso de pagamento", para a conta corrente da A... , podendo o mesmo ser utilizado para abater aos montantes de IVA a pagar que sejam apurados em subseqüentes declarações periódicas.

"Sucede, porém, que a A... se encontra sucessivamente numa situação de crédito de IVA há quase 3 anos (o crédito de imposto remonta a dezembro de 2013)", cf. Pedido do Município A... datado de 2013-12-31 dirigido ao responsável pela Divisão de Cobrança Voluntária da área do IVA.

[...]

A substituição das declarações periódicas em análise é resultante de alterações metodológicas (art.º 23.º do CIVA) nos procedimentos de dedução de IVA por parte do Município, a saber:

- inicialmente (decl.'s P1), os valores declarados foram resultado da utilização de uma metodologia genérica de dedução de imposto designada de "pro rata", aplicada a um conjunto alargado de bens e serviços adquiridos (inputs), que não o universo de inputs do SP;

- os valores declarados posteriormente (dec.'s de substituição - P2) resultaram da utilização de uma nova metodologia baseada num processo designado de "afetação real" relativamente a determinadas operações/atividade (com segregação de inputs e dedução total do IVA contido nesses inputs) e num processo de "pro rata" relativamente aos restantes inputs (mistos) não consumidos nessas operações/atividade segregadas.

Como resultado, a reformulação operada, derivou na seguinte segregação de inputs:

- consumos destinados a atividades sujeitas a IVA, no caso refaturados a entidades terceiras – originando a dedução total (integral) do IVA contido nesses inputs, por via da dedução do IVA remanescente não deduzido aquando da aplicação do "pro rata" inicial (designando esta forma de dedução como afetação real), valores esses adicionados no campo 24 das P2 respetivas, dessa forma acumulados em declarações do mês 12, supra identificadas;

- os consumos considerados de utilização mista ou comum entre diversos serviços e atividades, parte das quais sem direito à dedução, levando à alteração das parcelas (em composição e valores) do coeficiente pro rata inicial, originou um novo coeficiente, o qual, aplicado a esse sub-conjunto de inputs considerados comuns, suporta a dedução parcial do IVA contido nesses inputs, apurando um montante de imposto dedutível superior ao inicial e, suportando uma regularização (adicional) a favor do SP por alteração dos valores do campo 40 das declarações periódicas de 201112 e 201212;

- restantes consumos, considerados como inputs de atividades que não conferem o direito à dedução.

[...]

(...) Em sede de dedução de imposto, além da possibilidade de dedução integral e da não dedução, prevê-se a dedução parcial de imposto nos consumos mistos, devendo:

- a mesma ser efetuada (obrigatoriamente) segundo o método da afetação real (utilização de um coeficiente objetivo de utilização/gasto) especialmente direcionado para a determinação do imposto dedutível ... contido em consumos mistos em operações relativas a atividades económicas e não económicas (no sentido supra descrito);

- em alternativa, quando na presença de consumos mistos de operações decorrentes do exercício de atividades económicas com direito apenas a dedução parcial, é permitida a utilização de um coeficiente (volumétrico) que expresse a percentagem das operações com direito à dedução no total das operações económicas desenvolvidas, o qual se designa normalmente como pro rata.

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

[...]

De acordo com os documentos de suporte dos registos efetuados em sede da dedução integral de imposto, promovida pela utilização do mecanismo da imputação direta (art.º 20.º do CIVA), designado pelo SP como afetação real, verifica-se a ocorrência de operações de redêbita de consumos de eletricidade e de água a terceiros (consumidores efetivos), não preenchendo a natureza de atividade económica autónoma desenvolvida pelo Município, donde se conclui pela existência de uma relação direta – a mesma operação é registada como aquisição e refaturada ao utilizador efetivo, aceitável em sede da dedução de imposto prevista no art.º 20.º do CIVA.

[...]

Em sede de dedução parcial de imposto, suportada por um coeficiente "pro rata", verificam-se as seguintes incoerências:

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

- para o caso de consumos mistos, está obrigada a utilização de um coeficiente de afetação real, assente em métrica que permita determinar o grau de utilização desses bens e serviços em

operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito (art.º 23.º n.º1 al. a) e n.º 2 do CIVA);

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

- em sede do denominador, foram excluídas outputs de operações ativas que respeitam ao escopo da atividade do SP (relacionadas com os inputs dos poderes de autoridade e de atividades de natureza pública), como sejam as receitas de impostos diretos (Imposto municipal sobre imóveis, Imposto único de circulação);

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

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

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

Nesse sentido procede-se aos seguintes ajustes:

- no cálculo do coeficiente de dedução:

- extração do numerador dos valores referentes às citadas operações de redêbita, por não constituir um consumidor de recursos/centro operativo do SP:

[...]

- inclusão no denominador dos seguintes outputs que constituem fonte corrente de receitas (reconsideradas receitas correntes no POCAL) para o município e de suporte das atividades por ele prosseguidas (sobretudo as relacionadas as operações decorrentes dos poderes de autoridade):

[...]

como resultado, obtém-se um novo coeficiente de dedução parcial de imposto:

[...]

- no universo de inputs elegíveis (inputs mistos):

- no conjunto de aquisições de bens e serviços objeto de incidência do coeficiente pro rata aplicado pelo SP detetaram-se inputs que pelas suas características e destino não foram afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, mas apenas afetos à realização de operações que não conferem o direito à dedução, especialmente as desenvolvidas

no âmbito dos poderes de autoridade, portanto, não suscetíveis de facultarem o direito à dedução (parcial ou total) do impostos neles contido;

- esses inputs devem, nos termos do art.º 20.º do CIVA, ser sujeitos ao crivo da imputação direta, e no caso de não se constituírem como consumos mistos, afastados do universo elegível para a aplicação do coeficiente;

- nesse sentido foram detetados os seguintes inputs, que pelas suas características e utilização, não tiveram como destino a realização de operações tributáveis em sede de IVA, não possibilitando o direito à dedução do imposto neles contido, devendo o respetivo valor de IVA ser extraído do conjunto de imposto elegível para dedução:

[...]

Em síntese, verifica-se que o IVA ..., contido em inputs não destinados à realização de operações ativas com direito à dedução em sede de IVA, sendo sujeito à imputação direta, é insuscetível de dedução e como tal, retirado da base de aplicação de coeficiente de dedução aplicável a inputs mistos, como se demonstra:

[...]

De acordo com o exposto no capítulo precedente, decorrente da análise externa efetuada e dos elementos disponibilizados pelo SP:

- conclui-se pela aceitabilidade de um crédito adicional de IVA a favor do SP apenas no valor de 36.646,31€".

- **Períodos 2013, 2014 e 2015 (OI2017 ... , OI2017 ... e OI2017 ...)**

"[...]

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

Essa alteração consubstanciou-se da seguinte forma:

- dedução integral de imposto sobre inputs determinados, seguindo um método denominado "afetação real" (imputação direta):

- o SP procedeu à segregação de inputs (basicamente consumos diretos de eletricidade e água, apurados por identificação dos locais de consumo /contadores na fatura do fornecedor e determinação do efetivo utilizador) objeto de refaturação a terceiros (com IVA liquidado), por constituírem encargos desses terceiros (efetivos consumidores), e não um serviço prestado pelo Município;

- denominou essa tarefa como afetação real, por forma a deduzir na íntegra o imposto neles contido, dedução concretizada pela adição do valor da diferença entre o imposto deduzido inicialmente pelo método do pro rata e o valor do imposto contido no documento de suporte do input (remanescente não deduzido), consolidando a dedução integral do IVA de cada aquisição em causa - que não parece corresponder a um processo de afetação real tal como é definido no art.º 23.º do CIVA (coeficiente de utilização), mas antes ao processo de imputação direta previsto no art.º 20.º do CIVA, embora realizado a dois tempos;

- trata-se, portanto, da dedução do imposto suportado relativo a encargos de terceiros, não relativo ao exercício da sua própria atividade, objeto de redêbito por parte do SP, sem enquadramento no conceito de atividade económica desenvolvida pelo próprio SP, uma vez resultar numa mera operação de refaturação sem operações económicas subjacentes;

- dedução parcial de imposto nos restantes inputs (conjunto remanescente da dedução integral e da não dedução, mas basicamente a grande maioria dos seus consumos), suportada por coeficiente de percentagem de dedução ("pro rata") referido na al. b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA e definido no n.º 4 desse art.º.

[...]

No final de cada exercício - em referência ao último período (mês 12) - procedeu ao acerto das deduções praticadas mediante a regularização do imposto em função do cálculo do coeficiente pro rata definitivo, regularizações essas evidenciadas nas sub-contas de IVA dedutível e plasmadas nas respetivas declarações periódicas de 201312 e 201412 da seguinte forma - exceção a 201512 por o pro rata praticado ser igual ao pro rata calculado:

- em 2013, procedeu ao registo na conta #24343 - IVA Reg. Cálculo Pro-Rata Definitivo Fav. Ent. do valor €15.062,37 relativo ao cálculo do pro rata definitivo do exercício, valor que ficou a fazer parte do valor declarado no valor no campo 40 (15.117,18) da DP; - no campo 24 (33.912,31) da dp incluiu o valor de €31.744,53 relativos à imputação direta do remanescente de IVA que não tinha deduzido relativo aos inputs das operações de redêbito;

- em 2014, registou na sub-conta 24341 – 13.436,12€ – na decl periódica de 201412 – inscrevendo 10.294,78€ no campo 40 da decl. periódica;

- em 2015, não procedeu a regularizações relativas ao pro rata por o coeficiente praticado ter sido igual ao coeficiente definitivo calculado.

/

[...]

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

- esses inputs devem, nos termos do art.º 20.º do CIVA, ser sujeitos ao crivo da imputação direta, e no caso de não se constituírem como consumos mistos, afastados do universo elegível para a aplicação do coeficiente;

- nesse sentido foram detetados os seguintes inputs, que pelas suas características e utilização, não tiveram como destino a realização de operações tributáveis em sede de IVA, não possibilitando o direito à dedução do imposto neles contido, devendo o respetivo valor de IVA ser extraído do conjunto de imposto elegível para dedução:

- em sede de imobilizado/ativos fixos tangíveis, o valor de IVA referente às aquisições registadas nas seguintes contas de 44 - Imobilizações em curso e 45 - Bens de domínio público, essencialmente de atividades exercidas no âmbito dos poderes de autoridade (escolas, redes pluviais e de saneamento), conforme valores totais extraídos do anexo A ao presente projeto de relatório:

[...]

- em sede de gastos do exercício, o valor de IVA referente às aquisições registadas nas contas 62 - Fornecimentos e serviços externos, 63 - Transf. e subsíd. corr. conced. E prest. Sociais, 65 Outros custos e perdas operacionais e 69 - Custos e perdas extraordinários, essencialmente de atividades exercidas no âmbito dos poderes de autoridade (iluminação pública, manutenção espaços verdes) ou não destinadas à realização de operações sujeitas a IVA e com direito à dedução, conforme valores totais extraídos do anexo B ao presente projeto de relatório:

[...]

Em sede de dedução parcial de imposto, suportada por um coeficiente "pro rata", verificam-se as seguintes incoerências:

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

- para o caso de consumos mistos, está obrigada à utilização de um coeficiente de afetação real, assente em métrica que permita determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito (art.º 23.º n.º1 al. a) e n.º 2 do CIVA) – vg. ofício circulado 30103 de 2008-04-23 da Área de Gestão Tributária-IVA, capítulo V, n.º 2, "determinar-se o grau, proporção ou intensidade da utilização de cada bem ou serviço em operações que decorrem de atividade económica sujeita a IVA e de operações que dela não decorrem, através de critérios objetivos";

- além do mais, o coeficiente utilizado - que tem características de medida de volume mas não de consumo/utilização - considerou no seu numerador as operações de redébito de consumos de eletricidade e água, refaturadas aos terceiros consumidores, que não constituem uma atividade do SP nos termos do art.º 2.º n.º 1 al. a) do CIVA – são um mero redébito de consumos de terceiros, efetivos utilizadores/consumidores, não constituindo um centro de gastos próprio do SP ou centro de consumo de recursos - portanto, constituem operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica que alteram a medida do coeficiente determinado pelo incremento do volume das operações realizadas com IVA liquidado;

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

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

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

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

Nesse sentido, procede-se aos seguintes ajustes:

- no cálculo do coeficiente de dedução:
- no numerador:

- correção do valor declarado e calculado em 2015 (recálculo), nos seguintes termos:

- o SP efetuou cálculos que ... determinam o valor do numerador em 40.343,92€, mas inscreve 186.492,32€ na fração do cálculo, o qual não tem contas de suporte;

- contudo, o cálculo de 40.343,92€, mostra-se incorreto, uma vez que no apuramento dos valores a abater relativos ao campo 40 da decl. periódica (imposto regularizado de 7.637,90€ correspondente à base tributável de 120.965,71€) devem ser feitos acertos:

[...]

- extração do numerador dos valores referentes às citadas operações de redébito, por não constituir um consumidor de recursos/centro operativo do SP:

[...]

- inclusão no denominador dos seguintes receitas que constituem fonte permanente e necessária de receitas (consideradas receitas correntes no POCAL) para o município, que suportam as atividades por ele prosseguidas (sobretudo as relacionadas com as operações decorrentes dos poderes de autoridade):

[...]

por outro lado, na medida em que o SP calculou um coeficiente "pro rata" definitivo de valor superior ao praticado no decurso dos exercícios (exceto em 2015), procedeu a regularizações a seu favor no campo 40, justificadas por esses cálculos. No entanto, como esse coeficiente não é de aceitar pela AT, essas regularizações também devem ser corrigidas, (...).

Em resumo, verificou-se dedução de IVA em excesso no valor de €27.288,11, €36.715,59 e €40.539,50, relativamente aos anos de 2013, 2014 e 2015.

- **Período 2016-10 (OI2016 ...)**

“III.2. Análise das operações – período 2016/10

Ao analisar-se os elementos de suporte do pedido de reembolso, solicitado pelo SP em 2016/10, verifica-se que o SP mantém uma posição continuamente credora de IVA, justificada de alguma forma pelos procedimentos de dedução de IVA seguidos nesse período e nos períodos anteriores, conforme informou e se verifica pela sua conta corrente em sede de IVA.

a) – Aquisição de bens e serviços

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

1 – Pela análise dos elementos do pedido de reembolso de IVA apresentado, relativo ao período 2016/10, verificou-se que a posição do SP neste período foi determinada da seguinte forma:

- o SP apresentou uma posição credora de € 72.169,64, valor sobre o qual pediu o reembolso;
- no próprio período 2016/10, o valor de imposto apurado a seu favor foi de € 575,06;
- o restante valor do crédito apresentado no período a seu favor resulta de reporte de períodos anteriores a 2016/10, conforme o valor de € 71.599,64 registado no campo 61 (excesso a reportar do período anterior) da declaração periódica;
- esta situação de crédito de imposto/reportes de períodos anteriores teve o seu início no período 2013/12, sofrendo incrementos sucessivos desde aí, até atingir o valor de € 71.599,64 em 2016/09 – sempre em posição de crédito de imposto.

b) sobre o imposto apurado em 2016/10

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

- em sede de imobilizado/ativos fixos tangíveis, o valor de IVA referente às aquisições registadas nas seguintes contas de 44 - Imobilizações em curso e 445 - Bens de domínio público (escolas, redes pluviais e de saneamento), (...).

[...]

- em sede de gastos do exercício, o valor de IVA referente às aquisições registadas nas subcontas identificadas 62 – Fornecimentos e serviços externos, 63 - Transf. e subsid. corr. conced. e prest. Sociais, e 65 - Outros custos e perdas operacionais, essencialmente de atividades exercidas no âmbito dos poderes de autoridade (iluminação pública, manutenção espaços verdes) ou não destinadas à realização de operações sujeitas a IVA e com direito à dedução por igualmente não encontrar enquadramento na al. a) do nº 1 do artigo 20º do CIVA, (...).”

Em resumo, verificou-se dedução de IVA em excesso no valor de €2.972,78, no período 2016-10.

“[...]

III.3. Sobre o pedido de reembolso de IVA

Como supra referido a parte substancial do valor do pedido de reembolso de IVA é constituído por reporte de períodos anteriores, como a seguir se explica.

a) sobre a formação do crédito de imposto – reporte de períodos anteriores

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

Os períodos compreendidos entre 2013/01 a 2015/12, foram objeto de análise pela inspeção tributária, sob as ordens de serviço OI2017, OI2017 e OI2017, no âmbito das quais se efetuaram correções de imposto, que alteram a posição credora do SP para uma de devedor de imposto, em valor superior ao crédito de imposto de € 58.327,18.

Ou seja, os valores corrigidos dos exercícios 2013, 2014 e 2015, atingem um valor de 104.543,20€, valor superior ao valor do crédito de imposto reportado a favor do SP (valor de € 71.599,64€ em 2016/09 reportado para o período seguinte = valor do campo 61 da decl. periódica do período 2016/10).

Assim, a posição de crédito de imposto a favor do SP não se mostra suportada.

b. relativamente aos períodos de 2016/01 a 2016/09 e 2016/11 a 2016/12

O campo 61 da declaração periódica em 2016/01, apresentava o valor de € 58.327,18 e em 2016/10 apresentava o valor de € 71.599,64, que resulta numa diferença de € 13.272,46.

De acordo com a forma do procedimento de dedução seguido pelo SP – dedução de imposto sobre a quase totalidade dos inputs – com indícios de correções pela prática continuada de deduções indevidas, foi aberta a ação inspetiva OI2017 que se encontra em curso.

c. proposta – indeferimento do pedido de reembolso de IVA

Conforme supra apresentado verifica-se:

- no período 2016/10, propõe-se correções ao IVA que alteram em desfavor do SP o valor de imposto apurado no período;

- relativamente ao valor de reporte dos períodos anteriores:

[...]

Verifica-se que o montante de correções apuradas a favor do Estado nas ações inspetivas, supera o montante de reporte de imposto de períodos anteriores;

- dado o procedimento de dedução seguido, não se detetam indícios de que nos períodos 2016/01 a 2016/09, a posição credora do SP apresente melhorias.

Donde, se propõe o indeferimento total do pedido de reembolso apresentado pelo SP no período 2016/10.

III.4 - Conclusão

Pelos motivos apresentados em III.1, III.2 e III.3, verifica-se pela análise da IT nas OI2017, OI2017 e OI2017 em que se fizeram propostas de correção nos montantes € 27.288,11, € 36.715,9 e € 40.539,50, totalizando montante superior (104.543,20) ao valor de crédito de imposto, solicitado (€ 72.169,64), propõe-se o indeferimento total do pedido de reembolso, pois à data de 2015/12, a situação do SP perante o Estado, mostra-se incorreta.

[...]"

15- As referidas correções deram origem ao recálculo das declarações periódicas submetidas pelo Requerente com referência aos períodos de 2013 a 2015 e, subsequentemente, à emissão de liquidações adicionais de IVA relativamente aos períodos em que a Requerente se encontrou numa posição de pagamento.

- 16- O Requerente solicitou reembolso de IVA no período de Outubro de 2016, no montante total de € 72.169,64, tendo no seguimento de informação/esclarecimentos adicionalmente prestados, sido notificado da demonstração de liquidação de IVA 2017..., que viria a resultar no pagamento do valor total do reembolso de IVA solicitado.
- 17- Na sequência das conclusões dos SIT no âmbito do procedimento de inspecção aos anos de 2013 a 2015, o Requerente foi notificado para novo procedimento de inspecção externa ao período de Outubro de 2016, com o objectivo de reflectir o efeito das correcções de IVA efectuadas aos anos de 2013 a 2015 no período em apreço, tendo os SIT concluído que *“relativamente ao valor de reporte dos períodos anteriores: verifica-se que o montante de correcções apuradas a favor do Estado nas ações inspetivas, supera o montante de reporte de imposto de períodos anteriores”*.
- 18- Atendendo às correcções efectuadas pelos SIT a períodos de reporte anterior (i.e., 2013/12, 2014/12, 2015/12), as quais totalizam € 104.543,20, estes indeferiram totalmente o pedido de reembolso, visto que o montante em causa (€ 72.169,64) é inferior às correcções aos períodos anteriores, não se tendo considerado a posição em IVA do Requerente correcta – a qual, no entender dos SIT, acabaria por reflectir uma dedução em excesso na declaração periódica de IVA com referência a Outubro de 2016, num total de € 2.972,78.
- 19- O Requerente contestou administrativamente os actos de liquidação objecto da presente acção arbitral, pelos seguintes meios:
- i. Reclamação graciosa n.º ...2018..., apresentada contra as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos de Dezembro de 2013, Dezembro de 2014, Dezembro de 2015 e Janeiro de 2016.
 - ii. Reclamação graciosa n.º ...2018..., apresentada contra as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos de Novembro de 2012 e de Dezembro de 2012.
 - iii. Reclamação graciosa n.º ...2018..., apresentada contra a liquidação adicional de IVA referente ao período de Outubro de 2016.
 - iv. Recurso Hierárquico n.º ...2018..., apresentado contra o indeferimento das reclamações graciosas acima referidas.

- 20- O Recurso Hierárquico foi igualmente indeferido por despacho de 10/02/2020.
- 21- Os Recursos Hierárquicos n.ºs ...2018... e ...2018... foram apensos ao Recurso Hierárquico aqui em apreço (...2018...), por pedido do então reclamante e aceite pelos Serviços da AT (DSIVA),
- 22- O Requerente apresentou garantia bancária junto da AT com vista a suspender o processo de execução fiscal que foi instaurado, após ter sido ultrapassado o prazo voluntário de pagamento das liquidações aqui objecto da presente acção arbitral.
- 23- O Requerente suportou despesas com a prestação da referida garantia, no montante de € 1.509,66.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 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 escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-

Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, o “*relatório da inspecção tributária (...)* poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

No presente processo arbitral, cumpre apurar a legalidade das seguintes correcções operadas pela AT e contestadas pelo Requerente:

- a) exclusão do numerador do *pro rata* de IVA, das operações de redébito de consumos de eletricidade e águas refacturadas aos terceiros consumidores;
- b) redução do universo de *inputs* susceptível de recuperação no *pro rata* de IVA;
- c) inclusão no denominador dos *outputs* relacionados com impostos directos, reembolsos e restituições, transferências e subsídios obtidos.

Vejamos cada uma delas.

*

a)

No que diz respeito à exclusão do numerador do *pro rata* de IVA, das operações de redébito de consumos de eletricidade e águas refacturadas aos terceiros consumidores, o Requerente reconhece imputou um conjunto de despesas a estas operações de forma directa e deduzido integralmente o IVA incorrido na aquisição de eletricidade e água, em nome próprio e por conta de terceiros, considerando, todavia, que o universo de custos que o Município imputa a estas operações não se esgota naquele conjunto de despesas directamente imputado, já que aquando da refacturação das despesas em causa, outros recursos comuns são consumidos, designadamente administrativos (por exemplo, consumíveis para emissão de faturas), cujo IVA incorrido é dedutível por *pro rata*, porquanto respeitam tanto a operações decorrentes da

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

actividade do Município que conferem direito à dedução como a operações que não conferem tal direito.

Mais alega o Requerente que no caso das operações de redébito, liquida e deduz o IVA subjacente a tal operação.

A Requerida, por seu lado, entendeu, em suma, no RIT, que *“no seu numerador as operações de redébito de consumos de eletricidade e água refaturadas aos terceiros consumidores que não constituem uma atividade do Município (...) – são mero redébito de consumos de terceiros (...) não constituindo um centro de gastos próprio do SP ou centro de consumo de recursos – portanto constituem operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica (...)”*.

Relativamente a esta matéria, afigura-se, de maneira clara, não ser de acolher a pretensão do Requerente.

Efectivamente, o Requerente reconhece ter deduzido integralmente o IVA incorrido na aquisição de eletricidade e água, em nome próprio e por conta de terceiros, pretendendo, adicionalmente, que o valor de tais operações concorra para o numerador do *pro rata*, por as mesmas consumirem recursos mistos.

Todavia, como a AT apontou, apenas poderá concorrer dessa forma o produto do exercício de uma actividade económica. Ora, o IVA redebitado, bem como o correspondente valor base, não têm, notoriamente, subjacente qualquer actividade económica do requerido.

É certo que a prestação de serviços de redébito, poderá constituir em si uma actividade económica, se remunerada.

A ser esse o caso, o Requerente deveria facturar autonomamente, ou autonomizar na factura, o valor dessa prestação de serviços, acrescendo-lhe IVA, valores esses que se somariam ao valor redebitado, sendo que apenas o primeiro daqueles seria susceptível de concorrer para o numerador do *pro rata*, dado ser a expressão económica da actividade de redébito, ao contrário dos valores redebitados, em si, que não correspondem, como bem concluiu a AT, a qualquer actividade económica.

No caso, evidenciando-se que, conforme consta do RIT – e não foi contestado pelo Requerente – que este apenas procede ao simples redébito dos consumos de eletricidade e águas, não se remunerando por tal actividade, naturalmente que se terá concluir, como no RIT,

que não é exercida, nesse campo, qualquer actividade económica, pelo que deverá, nesta parte, improceder o pedido arbitral.

*

b)

No que diz respeito à redução do universo de *inputs* susceptível de recuperação no *pro rata* de IVA, o Requerente alega que os *inputs* identificados pela AT não são afectos exclusivamente às actividades por aquela referidas (escolas, redes pluviais e de saneamento, bem como iluminação pública e manutenção de espaços verdes), sendo utilizados, simultaneamente e indiscriminadamente, em actividades que conferem direito à dedução e em operações que não conferem este direito, advindo daí a necessidade da inclusão destes *inputs* para efeitos do cálculo do *pro rata*, dada a impossibilidade de proceder à correcta discriminação de tais consumos em conformidade com a qualidade de informação contabilística de que dispõe.

Para o Requerente, os consumos relativamente aos quais aplicou o *pro rata* consistem em despesas de carácter geral, porquanto se encontram indiscriminadamente associadas ao quadro geral de actividades do Município, razão pela qual deduziu o imposto incorrido com tais despesas por intermédio daquele método de dedução.

Mais considera o Requerente que a AT não demonstrou o itinerário cognoscitivo que percorreu e que se materializou nos actos tributários cuja legalidade é contestada na presente sede.

Começando por esta última questão, que não obstante a falta de invocação de fundamento legal, pode ser considerada a invocação de vício de falta de fundamentação, note-se que o Requerente demonstra ter percebido correctamente quais os motivos de facto e de direito que motivaram as correcções que contesta.

Como se explica no Acórdão do TCA-Sul de 28-01-2021, proferido no processo 2790/10.3BELRS:

“1. O dever de fundamentação tem um alcance eminentemente prático – trata-se de saber se, com a informação prestada, um bonus pater familiae ficou em condições de conhecer o iter cognoscitivo seguido pela AT.

2. *A questão é muito simples e resulta da resposta que se der à seguinte pergunta: com os elementos fornecidos pela AT o contribuinte pode efetuar uma opção consciente e esclarecida entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa?”.*

Ora, no caso será manifesto que o Requerente pode efectuar uma opção consciente e esclarecida entre a aceitação da legalidade do acto e a impugnação, pela qual optou.

Efectivamente, o cerne da argumentação do Requerente, nesta matéria, está em que a AT não terá identificado quaisquer facturas cujo IVA foi por si corrigido, nem forneceu exemplos concretos, o que impossibilitaria o Requerente de conseguir demonstrar a sua defesa de forma eficaz, designadamente por não conhecer dos documentos que serviram de suporte às correcções efectuadas.

Ora, tal alegação não tem qualquer sustentação, uma vez que, como o próprio Requerente reconhece, o AT enunciou as contas cujos valores registados estiveram na base das correcções ora em apreço, sendo que, naturalmente, o Requerente, como titular da contabilidade, conhece os documentos de suporte dos movimentos registados naquelas contas.

No mais, e como o Requerente acaba por reconhecer, ao alegar que “*cabe à AT o ónus de provar que os gastos incorridos e registados nas subcontas supra (e as demais referenciadas no relatório de inspeção tributária) respeitam a consumos cuja "(...) utilização, não tiveram como destino a realização de operações tributáveis em sede de IVA”,*”, a questão decidenda reconduz-se à aplicação das regras do ónus da prova.

Ora, como se explica no acórdão do TCA-Sul de 29-04-2021, proferido no processo 372/10.9BELLE:

“I. O exercício do direito à dedução em sede de IVA abrange o imposto suportado relativo aos atos preparatórios de uma atividade económica.

II. Cabe ao sujeito passivo provar que as condições para beneficiar dessa dedução estão preenchidas.”.

Também no Ac. do TCA-Norte de 07-05-2020, proferido no processo 02077/15.5BEPRT, se julgou que “*Recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como pressuposto do direito à dedução do IVA.”.*

Também o STA tem entendido que:

“Foi ali convocado o entendimento segundo o qual, quando o ato de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo sujeito passivo, cabe a este a prova dos factos constitutivos do direito à dedução.

Caberia, por isso, ao sujeito passivo alegar e demonstrar que, no seu caso concreto, a utilização os bens ou serviços mistos não era sobretudo determinada pela gestão e financiamento dos contratos. Solução que reputamos adequada também porque o sujeito passivo, dada a sua proximidade com a fonte produtora, está mais bem posicionado para expor as especificidades do seu negócio.”².

Deste modo, e em suma, pretendendo o Requerente exercer o seu direito à dedução, competir-lhe-ia alegar e demonstrar os factos constitutivos do seu direito (art.º 74.º da LGT), designadamente, e no caso, que os consumos relativamente aos quais aplicou o *pro rata*, e que foram desconsiderados pela AT, consistem em despesas de carácter geral, porquanto se encontram indiscriminadamente associadas ao quadro geral de actividades do Município.

No caso, isso não foi feito, tendo o Requerente se limitado a alegar que os consumos relativamente aos quais aplicou o *pro rata*, e que foram desconsiderados pela AT, consistem em despesas de carácter geral, porquanto se encontram indiscriminadamente associadas ao quadro geral de actividades do Município, mas não tendo produzido qualquer prova nesse sentido, não se poderá acolher a sua pretensão relativa ao exercício à dedução de imposto.

Deverá, pelo exposto, improceder também nesta parte, o pedido arbitral.

*

c)

No que concerne à inclusão no denominador dos outputs relacionados com impostos directos, reembolsos e restituições, transferências e subsídios obtidos, alega o Requerente que as receitas referentes a impostos directos e outros proveitos e ganhos extraordinários não decorrem do exercício de uma actividade económica, não devendo, conseqüentemente, ser incluídos no denominador do cálculo do *pro rata*, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA.

² Cfr. Acórdão de 20-01-2021, proferido no processo 0101/19.1BALS.B.

Para o Requerente, os montantes provenientes do Orçamento de Estado não correspondem a contraprestações destinadas a remunerar operações realizadas pelo Município, não podem ser enquadradas no conceito de actividade económica, pelo que não deverão ser incluídos no denominador para efeitos do cálculo do *pro rata*, em conformidade com o n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, não obstante a respectiva proporção ou medida de intensidade no conjunto geral de actividades desenvolvidas pelo sujeito passivo.

Relativamente aos reembolsos e restituições (nos quais se incluem os juros de mora) entende o Requerente que os mesmos não são de incluir no cálculo do *pro rata*, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, porquanto estes proveitos não decorrem igualmente do exercício de uma actividade económica, por constituírem ganhos nos quais o Requerente não efectuou qualquer actividade ou esforço para a sua obtenção, não afectando recursos aos mesmos (pelo que não devem tais proveitos influenciar um cálculo que se aplicará à dedução de IVA de recursos não conexos com tais proveitos), o mesmo, para o Requerente, se aplicando aos valores respeitantes às transferências e subsídios obtidos, incluindo os que respeitam aos do Fundo de Equilíbrio Financeiro, porquanto aquelas receitas não correspondem à contraprestação de qualquer actividade por parte do Município, não correspondendo inerentemente a uma actividade económica.

Nesta matéria, não se poderá concluir de outra forma, julga-se, que não assiste razão ao Requerente, não deixando de ser significativo que a própria Requerida, em sede arbitral, se absteve de contestar esta parte da pretensão daquele.

De resto, os actos tributários objecto da presente acção arbitral, acabam por ser contraditórios nesta matéria (de resto, e inversamente, como as próprias pretensões correspectivas do Requerente), ao, como se viu no ponto anterior, excluir do numerador do *pro rata inputs* relacionados com actividades enquadráveis no exercício de poderes de autoridade (escolas, redes pluviais e de saneamento, bem como iluminação pública e manutenção de espaços verdes), e, ao mesmo tempo, incluir no denominador *outputs* que a própria AT reconhece como relacionados com actividades de natureza pública exercidas no âmbito de poderes de autoridade.

Efectivamente, e como bem se explica no Pedido de Informação Vinculativa n.º 10101, datado de 21 de Junho de 2016³, o critério para inclusão de outputs no denominador do *pro rata* é o da sua conexão com o preço das operações tributáveis.

Ora, estando em causa, como a própria AT reconhece, receitas relacionadas com actividades de natureza pública exercidas no âmbito de poderes de autoridade, naturalmente, e pelas mesmas razões pelas quais a própria AT procedeu à eliminação dos *inputs* com a mesma natureza do numerador do *pro rata*, não deverão aquelas concorrer para o cômputo do denominador do mesmo.

Deverá, pelo exposto, proceder, nesta parte, o pedido arbitral.

O Requerente formula ainda o pedido acessório de indemnização pela prestação de garantia bancária que apresentou indevidamente para sustentar o processo de execução fiscal.

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

Embora as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT utilizem a expressão declaração de ilegalidade, para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, é entendimento pacífico e corrente que se enquadram nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que melhor se adequa com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, e onde se

³ Disponível para consulta em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news2716_2_1.pdf

proclama, como primeira directriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

No caso em apreço, é manifesto que a ilegalidade atrás reconhecida nos actos de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Tem, por isso, o Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, nos termos do artigo 53.º da LGT, tendo-se provado, até à data, encargos no montante de € 1.509,66.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular os seguintes actos tributários, bem como a decisão do Recurso Hierárquico n.º ...2018..., deduzido contra as Reclamações Graciosas n.º ...2018..., ...2018... e ...2018..., que tiveram tais actos como objecto:
 - i. liquidações adicionais de IVA n.º ..., referente a período de Dezembro de 2011, no valor de € 22.489,39 e n.º..., referente ao período de Dezembro de 2012, no valor € 37.787,09;
 - ii. liquidações adicionais de IVA n.º..., referente ao período de Dezembro de 2013, no valor de € 27.288,11, n.º..., referente ao período de Dezembro de 2014, no valor de € 36.715,59, e n.º ..., referente ao período de Dezembro de 2015, no valor de € 40.539,50;
 - iii. demonstração de liquidação de IVA n.º 2017..., referente ao período de Dezembro de 2015, cujo valor a pagar ascende a € 10.150,07, bem como as liquidações de juros n.º 2017..., referente a juros compensatórios do período de Dezembro de 2015, no valor de € 724,13;
 - iv. demonstração de liquidação de IVA n.º 2017..., referente ao período de Outubro de 2016, que tem por efeito reduzir o crédito de imposto apurado naquele período para € 14.480,14, e subsequente demonstração

de acerto de contas n.º 2017..., da qual resulta um acerto ao crédito apurado no valor de € 57.689,50;

- v. demonstração de liquidação de IVA n.º 2017..., referente ao mesmo período (Outubro de 2016), no qual se procede à correcção dos valores da correspondente Declaração Periódica, que resulta na redução do crédito de imposto para o montante de € 11.507,36 (onze mil, quinhentos e sete euros e trinta e seis cêntimos), e demonstração de acerto de contas n.º 2017..., da qual resulta uma liquidação adicional de IVA no valor de € 2.972,78;

na medida em que integram imposto decorrente das correcções que deteminaram a inclusão dos *outputs* relacionados com impostos directos, reembolsos e restituições, transferências e subsídios obtidos, no denominador *do pro rata*;

- b) Condenar a Requerida em indemnização por garantia indevida, nos termos acima indicados e no montante de € 1.509,66;
- c) Julgar improcedente a restante parte do pedido arbitral, absolvendo, nessa parte, a Requerida do pedido;
- a) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 2.400,00, a cargo do Requerente, e de € 1.272,00, a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 168.516,59, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 2.400,00, a cargo do Requerente, e de €

1.272,00, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Novembro de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Maria do Rosário Anjos)

O Árbitro Vogal

(Marisa Isabel Almeida Araújo)