

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 885/2019-T

Tema: IVA – Sujeito passivo misto – Direito à dedução – Aquisição de recursos de utilização mista.

* Decisão arbitral anulada no segmento recorrido por acórdão do STA de 26 de maio de 2022, recurso n.º 124/21.0BALS B que decide em substituição.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, titular do número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ... n.º ..., Porto, da ..., (doravante designado por “Requerente”) apresentou, em 20-12-2019, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. O Requerente pretende no referido pedido de pronúncia arbitral que o Tribunal Arbitral declare:

- (i) a anulação parcial do acto de autoliquidação de IVA, referente ao ano de 2015, que resultou da aplicação da percentagem de dedução de 7% ao IVA incorrido nos recursos de utilização mista adquiridos, calculada de acordo com os entendimentos veiculados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente através do Ofício-Circulado n.º 30108, nos termos do qual resultou a determinação de prestação tributária de IVA em excesso;

- (ii) a anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa por si interposta, (Procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2017...);
- (iii) a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir ao Requerente o valor do IVA pago em excesso no ano de 2015, no montante total de € 3.531.726,67 (três milhões, quinhentos e trinta e um mil, setecentos e vinte seis euros e sessenta e sete cêntimos) acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data da entrega da declaração periódica de IVA referente a Dezembro de 2015 até à restituição do imposto pago em excesso;
- (iv) a título subsidiário, o Tribunal Arbitral deverá promover, se e na medida em que não considere claro o alcance dos artigos 168.º e 173.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho ou de qualquer outra norma da mesma Diretiva, o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, conforme o previsto no artigo 19.º, n.º 3, alínea b), e no artigo 267.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, relativamente às seguintes questões: *a.* à consideração do valor da transmissão das viaturas relativas à atividade de concessão de crédito com reserva de propriedade no numerador e no denominador da percentagem de dedução aplicada ao IVA incorrido nos recursos de utilização mista; *b.* à consideração do valor das amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira no cálculo da percentagem de dedução aplicada ao IVA incorrido nos recursos de utilização mista; *c.* ao prazo para o exercício do direito à dedução por sujeitos passivos que incorrem em erro de enquadramento das suas operações tributáveis.

3. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (AT) (adiante designada por “Requerida”).

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 23-12-2019.

5. 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 coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

6. Em 11-02-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

7. De acordo com o disposto na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 12-03-2020.

8. A Requerida foi notificada através do despacho arbitral, de 13-03-2020, para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT.

9. A Requerida, em 22-06-2020, apresentou a Resposta e remeteu o Processo Administrativo.

10. O Tribunal Arbitral por despacho, de 25-06-2020, notificou o Requerente para, no prazo de 10 dias, informar o Tribunal se mantinha o interesse na inquirição da testemunha por si arrolada ou se prescindia da mesma e, em caso afirmativo, indicar os pontos concretos do requerimento inicial que seriam objeto daquele tipo de prova.

11. O Requerente, em 20-07-2020, reafirmou o interesse na inquirição da testemunha e indicou os factos constantes do pedido de pronúncia arbitral sobre os quais pretendia produzir a prova.

12. A Requerida, em 20-07-2020, peticionou o desentranhamento do requerimento identificado no n.º anterior, alegando que o aludido requerimento foi utilizado pelo Requerente como extensão da petição inicial e, ao mesmo tempo, antecipa razões de facto e de direito que devem ser expressas apenas na fase posterior de alegações escritas.

13. O Tribunal Arbitral, por despacho de 02-09-2020, determinou: *(i)* indeferir o requerimento da AT, de 20-07-2020, porque o peticionado pelo Requerente, no mesmo dia, não introduziu qualquer perturbação na tramitação processual, daí que não se reconheça utilidade no desentranhamento do referido requerimento; *(ii)* designar o dia 14 de outubro de 2020, às 10h,

para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para a inquirição da testemunha arrolada pelo Requerente.

14. O Tribunal Arbitral, em 14-10-2020, procedeu à realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT tendo: *(i)* inquirido a testemunha B..., na qualidade de Diretor, responsável pela Direção Jurídica-Fiscal do Requerente; *(ii)* notificado o Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem as alegações escritas no prazo de 20 dias; *(iii)* determinado, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, a prorrogação do prazo previsto no n.º 1 daquele artigo por dois meses, atendendo às férias judiciais, à tramitação subsequentemente definida e à grave e notória situação pandémica em que o país vive desde março de 2020; *(iv)* determinado que, em cumprimento do disposto no artigo 18.º, n.º 2, do RJAT, a decisão final será proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

15. As alegações foram apresentadas pelo Requerente, em 30-10-2020, e pela Requerida, em 24-11-2020.

16. A Requerida, em 08-02-2021, requereu a junção do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 20-01-2021, proferido no âmbito do processo n.º 0101/19.1BALSB.

17. O Requerente, em 22-02-2021, peticionou o indeferimento do pedido da AT, identificado no n.º anterior, por não vislumbrar qualquer utilidade no Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0101/19.1BALSB, que se fundamenta numa factualidade distinta daquela em litígio nos presentes autos.

18. O Tribunal Arbitral, por despacho de 22-02-2021, indeferiu, por inútil, o pedido de desentranhamento formulado pelo Requerente, referido no n.º anterior, na medida em que o Acórdão do STA, que o Requerente pretendia juntar aos autos, está publicado, por isso, já era do conhecimento do Tribunal e tendo o Requerente já exercido o contraditório na matéria.

19. O Requerente, em 09-03-2021, requereu a junção do Acórdão do STA, de 19-02-2021, proferido no âmbito do processo n.º 1077/14.7BEPRT, tendo na mesma data o requerimento sido notificado à Requerida.

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer.

Não se verificam nulidades nem quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- 1- O Requerente é uma instituição de crédito com sede em território nacional cujo objeto social consiste na realização das operações descritas no n.º 1 do artigo 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e objeto de sucessivas alterações).
- 2- O Requerente está colectado com os Códigos de Actividade Económica (CAE), a título principal, de “Outra Intermediação Monetária” (CAE 64190) e, a título secundário, de “Atividades de Factoring” (CAE 64991).
- 3- O Requerente está integrado no grupo dos contribuintes de elevada relevância económica e fiscal, nos termos previstos no artigo 68.º-B da LGT, cujo

acompanhamento permanente e gestão tributária compete à Unidade dos Grandes Contribuintes, de acordo com o disposto no Anexo I do Despacho da Diretora-Geral da AT n.º 977/2019, de 28 de janeiro, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 19, Parte C, de 28-01-2019.

- 4- Para efeitos de IVA o Requerente é um sujeito passivo, nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, encontrando-se enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA.
- 5- O Requerente realiza operações que conferem o direito à dedução, ao abrigo do disposto na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA (operações de locação financeira mobiliária, locação de cofres e custódia de títulos entre outras).
- 6- O Requerente como instituição de crédito, no âmbito da sua atividade, realiza operações enquadráveis na isenção prevista no n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA que não conferem o direito à dedução (operações de financiamento/concessão de crédito, operações associadas a pagamentos e, em geral, transações relativas à negociação e venda de títulos).
- 7- O Requerente caracteriza-se por ser um sujeito passivo “misto” (realiza operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito) procedendo ao apuramento do IVA de cada período com recurso ao disposto no artigo 23.º do Código do IVA.
- 8- O Requerente adquire recursos que são utilizados simultaneamente em operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito encontrando-se abrangido por distintos regimes de dedução do IVA incorrido.

- 9-** Nas situações em que o Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (*inputs*) e operações activas (*outputs*) por si realizadas, aplicou, para efeitos de exercício do direito à dedução, o método da imputação directa, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.
- 10-** 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 objectivos do nível/grau de utilização efectiva, aplicou o método da afectação real, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA.
- 11-** Nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem o direito à dedução, o Requerente não deduziu qualquer montante de IVA.
- 12-** Para determinar a medida de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afectas indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas, ou seja, aos recursos de “utilização mista”, o Requerente aplicou o método geral e supletivo da percentagem de dedução, previsto na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA.
- 13-** A determinação da percentagem de dedução, referida no n.º anterior, foi concretizada através do cumprimento do disposto no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA.
- 14-** Nas declarações periódicas de IVA referentes aos meses de janeiro a novembro de 2015, o Requerente procedeu provisoriamente à dedução do imposto por si incorrido em recursos de utilização mista com base na percentagem de dedução do ano anterior, nos termos previstos no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA.

- 15-** A declaração periódica de IVA referente ao mês de dezembro do ano de 2015, com o n.º..., foi apresentada, em 08-02-2016, tendo sido substituída pela declaração, com o n.º..., entregue em 29-12-2017.
- 16-** Na declaração periódica de IVA, referente ao mês de dezembro de 2015, o Requerente procedeu ao ajustamento/regularização das deduções operadas mensalmente ao longo do ano de 2015, de acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA.
- 17-** Através do procedimento *supra* referido, o Requerente apurou uma percentagem de dedução definitiva para o ano de 2015 de 7%, a qual quando aplicada ao total do IVA incorrido nos recursos de utilização mista adquiridos nesse ano no montante de € 23.772.345,00, se materializou no valor de € 1.664.064,15 de IVA dedutível.
- 18-** O Requerente apurou a dedução de IVA incorrido em recursos de utilização mista na actividade de gestão de carteira de títulos própria através da aplicação do coeficiente de imputação específico mencionado no Ofício-circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009.
- 19-** Posteriormente o Requerente decidiu proceder à alteração do método de dedução do imposto incorrido no ano 2015 no âmbito da actividade de gestão da carteira própria de títulos por considerar que a utilização do coeficiente de imputação específico para a determinação da capacidade de dedução do IVA incorrido não se afigurava adequada por objetivamente não permitir demonstrar a real utilização dos referidos recursos em cada uma das tipologias de operações desenvolvidas pelo Requerente.
- 20-** O Requerente procedeu à determinação de um critério de dedução do IVA incorrido nos recursos quer exclusivos quer partilhados adquiridos pela actividade de gestão da carteira própria de títulos e à revisão do cálculo do coeficiente de imputação específico do ano de 2015, tendo apurado um valor de IVA não dedutível de € 34.128,08, e

posteriormente procedeu à regularização a favor do Estado desse montante, e desconsiderou, no cálculo do coeficiente de imputação específico, os proveitos referentes a esta área.

21- Da alteração do método de dedução do imposto, incorrido no ano 2015, no âmbito da actividade de gestão da carteira própria de títulos resulta uma dedução adicional no montante de € 441.321,82 [(€ 23.772.345,00 X 2%) - € 34.128,08], conforme quadro apresentado *infra*:

		Apuramento inicial	Apuramento revisto
Numerador	Operações que conferem o direito à dedução	€ 68.359.824,22	€ 64.970.607,51
Total Numerador		€ 68.359.824,22	€ 64.970.607,51
Denominador	Operações que conferem o direito à dedução	€ 68.359.824,22	€ 64.970.607,51
	Operações que não conferem o direito à dedução	€ 1.011.914.382,9	€ 719.862.937,23
Total Denominador		€ 1.080.274.207,12	€ 784.833.544,74
Coeficiente		7%	9%
IVA incorrido		€ 23.772.345,00	
IVA a deduzir adicionalmente		€ 441.321,82	

22- A AT considerou que a aplicação do método de afetação real integral na atividade de gestão da carteira própria de títulos utilizado pelo Requerente não fere o quadro jurídico em vigor, assente no disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA e no Ofício-Circulado n.º 30108 (vd., VI, n.º 27 da Informação n.º 187-ADP/2019, de 13-09-2019, da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, que consta do Processo Administrativo integrante dos presentes autos arbitrais).

23- O Requerente celebra contratos de crédito com reserva de propriedade que têm por objectivo a aquisição, por parte dos seus clientes, de veículos automóveis, novos ou

usados, nos termos dos quais o cliente consta do registo de propriedade do veículo enquanto proprietário, mas é constituída a favor do Requerente uma reserva de propriedade.

- 24-** A constituição da reserva de propriedade a favor do Requerente visa assegurar o integral pagamento dos montantes devidos pelo cliente referentes ao contrato de mútuo celebrado e permitir ao Requerente obter a expedita restituição do bem, no caso de falta de pagamento das prestações acordadas.
- 25-** Na atividade de crédito com reserva de propriedade existem duas operações distintas, autonomizadas e com diferente enquadramento em IVA: *(i)* operação de transmissão de viaturas tributada nos termos gerais; e *(ii)* operação de concessão do crédito isenta de IVA, nos termos da alínea *a)* do n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA.
- 26-** Para o desenvolvimento da actividade de concessão de crédito com reserva de propriedade, o Requerente recorre à sua rede de balcões, bem como a diversas direcções (Direcção de Financiamento Automóvel, Direcção de Marketing Empresas, Direcção de Planeamento, Direcção de Operações, entre outras), utilizando, por conseguinte, um conjunto de recursos (exclusivos e mistos) e o consumo de um leque de recursos humanos e técnicos que compõem a sua estrutura.
- 27-** As aquisições de bens e serviços necessários ao desenvolvimento da actividade de crédito com reserva de propriedade consubstanciam recursos de utilização mista, comportando, na medida em que são alocados à actividade de crédito com reserva de propriedade (que confere o direito à dedução do IVA incorrido), IVA parcialmente dedutível.

28- O IVA correspondente a estes recursos de utilização mista não é objecto de dedução por via da aplicação do critério de imputação específico, porque o Requerente, na sequência de uma acção inspectiva da AT respeitante ao ano 2012, não tem vindo a considerar a actividade de crédito com reserva de propriedade neste rácio.

29- O Requerente decidiu proceder à alteração da percentagem de dedução do imposto incorrido no ano 2015 no âmbito da actividade de crédito com reserva de propriedade e atendendo ao consumo de recursos necessários para o realizar passou a ter em consideração a componente de transmissão de viaturas no coeficiente de imputação específico.

30- Da alteração da percentagem de dedução do imposto incorrido no ano 2015 resulta uma dedução adicional no montante de € 916.768,70 (€ 441.321,82 relativos à área de gestão de carteira própria de títulos, conforme explanado e € 475.446,90 relativos à variação percentual, de 9% para 11%, do coeficiente de imputação específico, conforme quadro apresentado *infra*:

		Apuramento inicial	Apuramento revisto
Numerador	Operações que conferem o direito à dedução	€ 64.970.607,51	€ 83.695.989,06
	Total Numerador	€ 64.970.607,51	€ 83.695.989,06
Denominador	Operações que conferem o direito à dedução	€ 64.970.607,51	€ 83.695.989,06
	Operações que não conferem o direito à dedução	€ 719.862.937,23	€ 719.862.937,23
	Total Denominador	€ 784.833.544,74	€ 803.558.926,29
Coeficiente		9%	11%
IVA incorrido		€ 23.772.345,00	
IVA a deduzir adicionalmente		€ 916 768,70 (dos quais € 441.321,82 da gestão da carteira própria de títulos)	

31- A tabela referida no n.º anterior inclui tanto no numerador como no denominador do coeficiente de imputação específico, os valores referentes aos proveitos com a transmissão dos veículos no montante de €18.723.381,55, que fez passar o numerador

inicial de € 64.970.607,51 para € 83.695.989,06, bem como o denominador de € 784.833.544,74 para € 803.558.926,29.

- 32-** No cálculo da percentagem de dedução definitiva relativa aos contratos de locação financeira, o Requerente aplicou o critério estabelecido no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, nos termos do qual deve ser excluído o valor das amortizações financeiras contidas na renda.
- 33-** No âmbito da actividade de locação financeira o Requerente incorre em despesas respeitantes à contratação e gestão dos contratos de locação financeira, que ocorrem no período inicial de disponibilização do bem e continuam ao longo de todo o período de usufruto do bem locado, que em média superam os 5 anos, em função das diversas vicissitudes que ocorrem, tais como pagamento coimas ou outras taxas administrativas.
- 34-** As despesas, referidas no n.º anterior, são incorridas pelo Requerente através da sua rede de 400 balcões, direcções centrais (v.g. Direcção de Financiamento Automóvel, Direcção de Riscos de Crédito, Direcção de Operações, Direcção Jurídica, Direcção de Contabilidade, Direcção de Marketing, Direcção de Comunicação e Gestão da Marca, Direcção de Recuperação de Crédito), *call centers* e aplicações de gestão do negócio (*software*).
- 35-** Nas situações de incumprimento dos contratos pelos clientes a Direcção de Gestão dos Bens Recuperados tem intervenção directa nas operações de *leasing* desenvolvidas pelo Requerente.
- 36-** A participação activa de diversos Serviços/Direcções do Requerente, no período inicial de disponibilização do bem e depois ao longo de todo o período de usufruto do bem locado, originam despesas gerais de funcionamento, tais como energia, combustíveis,

material de consumo corrente, material de higiene e limpeza, serviços de comunicações, serviço de reparação nas instalações, serviços especializados (advogados, solicitadores, leiloeiras, consultores e auditores externos, avaliadores externos), serviços de informática, serviços de segurança e vigilância e serviços de limpeza.

37- Da alteração da percentagem de dedução das operações de locação financeira resulta o montante adicional, relativo às amortizações financeiras dos contratos de *leasing* celebrados, correspondente à variação percentual de 11% na percentagem de dedução do ano de 2015, conforme quadro *infra*:

		Apuramento inicial	Apuramento revisto
Numerador	Operações que conferem o direito à dedução	€ 83.695.989,06	€ 238.221.331,74
	Total Numerador	€ 83.695.989,06	€ 238.221.331,74
Denominador	Operações que conferem o direito à dedução	€ 83.695.989,06	€ 238.221.331,74
	Operações que não conferem o direito à dedução	€ 719.862.937,23	€ 845.330.556,33
Total Denominador		€ 803.558.926,29	€ 1.083.551.888,07
Coefficiente		11%	22%
IVA incorrido		€ 23.772.345,00	
IVA a deduzir adicionalmente		€ 3.531.726,67 (dos quais € 441.321,82 respeitam à gestão da carteira própria de títulos e € 475.446,90 respeitam à área de crédito com reserva de propriedade)	

38- A percentagem de dedução apurada para o ano de 2015 seria de 22%, e o valor de IVA dedutível na aquisição de recursos de utilização mista seria de € 5.195.760,82 se o Requerente tivesse: (i) desconsiderado, na determinação da percentagem de dedução definitiva do ano 2015, os recursos utilizados na actividade de gestão da carteira própria de títulos e, ao invés, adoptado o método da afectação real integral para a dedução do imposto vertido nos recursos afectos a esta área de actividade (ii) incluído, na percentagem de dedução do ano de 2015, os valores relativos à transmissão das viaturas por si adquiridas no âmbito da actividade de concessão de crédito com reserva de

propriedade; (iii) incluído, na percentagem de dedução, no ano de 2015, os montantes respeitantes às amortizações financeiras dos contratos de leasing celebrados.

- 39-** O Requerente, em 27-12-2017, dirigiu ao Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes reclamação graciosa, que recebeu o n.º ...2017..., ao abrigo do disposto no 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do artigo 98.º do Código do IVA, onde alegou erro na autoliquidação de IVA, referente ao ano de 2015, no montante de € 3.531.726,67.
- 40-** Através do ofício da Unidade dos Grandes Contribuintes, datado de 26-08-2019, o Requerente foi notificado para exercer o direito de participação na modalidade de audição prévia, previsto no artigo 60.º da LGT, relativamente ao projeto de decisão da reclamação graciosa.
- 41-** O Requerente não exerceu o seu direito de participação na modalidade de audição prévia sobre o projeto de decisão da reclamação graciosa (vd., VII n.º 47 da Informação n.º 187-ADP/2019, de 13-09-2019, da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, que consta do Processo Administrativo integrante dos presentes autos arbitrais).
- 42-** Através do ofício da Unidade dos Grandes Contribuintes, datado de 16-09-2019, o Requerente foi notificado do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, identificada no n.º 39 *supra*, proferido pelo Chefe de Divisão de Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, ao abrigo de Subdelegação de competências, em 13-09-2019 e exarado na Informação n.º 187-ADP/2019, com a mesma data, da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes.

A.2. Factos dados como não provados

Não se provou que a utilização dos bens e serviços nas operações de “Leasing”, como os que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou outros serviços transversais, fosse sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos respectivos, nem que não fosse sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos respectivos.

Não se provou que, no caso concreto, a aplicação do processo referido no art.º 23.º, n.º 1, al. b), do CIVA (método do *pro rata*), relativamente ao imposto suportado com os bens e serviços das actividades de “Leasing”, como os que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou outros serviços transversais, conduza a distorções significativas na tributação.

Não se provou que o Requerente tenha efectuado o pagamento das quantias que, nos termos das declarações periódicas do IVA, deveriam ser entregues ao Estado, nem as datas em que os eventuais pagamentos tenham ocorrido. Em suma, não constam dos autos quaisquer comprovativos dos pagamentos efetuados pelo Requerente.

Não existem outros factos com relevância para a apreciação do pedido, que devam ser considerados provados ou 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. 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), 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).

Na formação da convicção do Tribunal quanto à prova foram relevantes o Processo Administrativo bem como os demais documentos juntos aos autos e que o Tribunal analisou criticamente em conjugação com as posições das partes espelhadas nos respetivos articulados e alegações.

Os factos dados como provados nos pontos 21, 30, 31, 37 e 38 foram alegados sustentadamente pelo Requerente desde a petição de reclamação graciosa, que consta do Processo Administrativo junto aos presentes autos arbitrais, e os valores alegados pelo Requerente não foram colocados em causa pela Requerida, que não apresentou quaisquer outros valores alternativos, pelo que se consideram provados os valores indicados pelo Requerente.

Os factos dados como provados nos pontos 19, 26, 27, 33, 34, 35 e 36 resultam também da prova testemunhal produzida pela testemunha B... . Este depoimento foi globalmente considerado credível e revelou conhecimento no que respeita à matéria objeto dos presentes autos.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental, o Processo Administrativo juntos aos autos e a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

A matéria de facto não provado assenta na ausência ou insuficiência de prova a seu respeito.

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

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou, em qualquer caso, cuja apreciação seria inútil (vd., artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

B. DO DIREITO

As principais questões *decidendas* nos presentes autos serão tratadas, em função da sua relevância jurídica, pela ordem seguinte: (i) Alteração da percentagem de dedução nas operações de locação financeira (ALD e Leasing) através da consideração do valor das amortizações financeiras relativas a esses contratos no cálculo da percentagem de dedução aplicada ao IVA incorrido pelo Requerente nos recursos de utilização mista; (ii) Alteração da percentagem de dedução na actividade de concessão de crédito com reserva de propriedade através da consideração do valor da transmissão das viaturas no numerador e denominador da percentagem de dedução aplicada ao IVA incorrido pelo Requerente nos recursos de utilização mista; (iii) Alteração do método de dedução na actividade de gestão da carteira própria de títulos através da utilização pelo Requerente do método da afectação real.

B.1.

A primeira questão que se apresenta a resolver nos presentes autos prende-se com a consideração, ou não, do total do montante da renda (componente de capital [amortizações] e componente de juro) relativo às operações de locação financeira e ALD, no cálculo do *pro rata* relativo aos recursos de utilização mista.

*

Com relevo na matéria ora em apreço, dispõe o artigo 23.º do CIVA aplicável:

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

- a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;
- b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é

dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

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

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

- a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;
- b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.

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

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

No que diz respeito à (des)consideração do valor das amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira do cálculo da percentagem de dedução aplicada ao IVA incorrido pelo Requerente nos recursos de utilização mista, está em causa aferir-se a legalidade, face às normas de direito comunitário ou de direito interno, da exclusão do cálculo da percentagem de dedução, da parte do valor da renda da locação que corresponde à amortização financeira, apenas considerando o montante de juros e outros encargos facturados.

A este propósito, tem entendido a Requerida que o artigo 23.º do Código do IVA corresponde a duas normas comunitárias: o n.º 1 do artigo 173.º e o artigo 174.º da Directiva do IVA (Directiva 2006/112/CE, de 28-11-2006, em vigor à data dos factos, que veio reformular a Directiva 77/388/CEE de 17-05-1977 – Sexta Directiva).

Ainda no entender da Requerida, quando estamos perante instituições de crédito, o conceito de “*volume de negócios*”, não contempla a parte correspondente à amortização financeira, já que esta visa a redução do crédito concedido pelo locador e não influencia o resultado do exercício. Salienta, ainda, que apenas os juros estão em conexão com os custos comuns utilizados, uma vez que estes, ao constituírem a remuneração do serviço prestado têm por objectivo a cobertura dos custos suportados a montante. Na sequência, considera a Requerida que para efeitos do cálculo do *pro rata*, nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, apenas se poderá considerar no numerador, os lucros relativos à actividade de locação financeira e outros proveitos tributados e, no denominador, os valores de todas as operações, incluindo as isentas, com exclusão das importâncias respeitantes às amortizações financeiras.

Já o Requerente, começa por notar que a adopção do método de dedução previsto no n.º 2 do art.º 23.º do CIVA – ou seja, a afectação real – tem de ter sempre por base critérios objectivos, salientando que relativamente a métodos de dedução, nada mais é previsto no Código do IVA, ainda que a Directiva n.º 2006/112/CE permita que os Estados-Membros adotem outros métodos de dedução para além do *pro rata* e da afectação real.

No que respeita ao Ofício-Circulado n.º 30108, o Requerente aponta que o mesmo terá sempre de ser analisado à luz das normas nacionais implementadas, e que o mesmo vem impor a utilização de um “critério de imputação específico”, o qual:

- Não é um *pro rata* nos termos do artigo 23.º, n.º 4 do CIVA;
- Nem um método de afectação real, nos termos do artigo 23.º, n.º 2 do CIVA porque não é possível o recurso a critérios objectivos.

Assim, conclui o Requerente, não sendo possível adoptar o método da afectação real, o único outro método de dedução previsto no CIVA é o *pro rata*, apurado nos termos do artigo 23.º, n.º 4 do CIVA, pelo que aquilo que a AT vem propor no Ofício-Circulado n.º 30108 não tem enquadramento nem no artigo 23.º, n.º 1 do CIVA, nem no artigo 23.º, n.º 2 do mesmo diploma.

Louvam-se, ainda, ambas as partes em jurisprudência que enumeram, e em doutrina citada por aquela.

*

No Acórdão *Volkswagen Financial Services* (Processo C-153/17) do TJUE, procurou-se responder à questão de saber se o artigo 168.º e o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Directiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, mesmo quando os custos gerais relativos às prestações de locação financeira de bens móveis, como as que estão em causa no processo principal, não são repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja, na parte tributável da operação, mas sim 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, se os Estados-Membros podem aplicar um método de repartição que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega.

Note-se desde logo, que as situações da Requerente nos presentes autos e da *Volkswagen Financial Services* no processo C-153/17, não são idênticas, porquanto esta é uma instituição especializada, dedicada exclusivamente a operações financeiras conexas com o ramo automóvel.

Não obstante julga-se, ainda, assim, que o TJUE emitiu, com clareza, pronúncia com relevância para a matéria que ora se discute, pelo que será útil analisar a decisão em questão.

Na mesma, começa o TJUE por definir se, do ponto de vista do IVA, diferentes operações como a concessão de financiamento e a disponibilização de veículos, devem ser tratadas como operações distintas tributáveis separadamente ou como operações complexas únicas compostas por vários elementos, tendo concluído que a resposta a tal questão deve ser dada pelo órgão jurisdicional nacional, tendo em conta os seguintes critérios:

a) cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente, e uma operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA;

b) há que considerar que existe uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial;

c) está-se em presença de uma prestação única quando um ou mais elementos devam ser considerados a prestação principal, ao passo que devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador.

Adicionalmente, esclareceu o TJUE que o pagamento diferido do preço de compra de um bem, mediante o pagamento de juros, pode ser considerado como uma concessão de crédito, que constitui uma operação isenta nos termos desta disposição, desde que o pagamento dos juros não constitua um elemento da contrapartida recebida pela entrega dos bens ou pelas prestações de serviços, mas sim a remuneração desse crédito.

Relativamente ao direito à dedução, o TJUE reafirmou que o sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, independentemente dos respectivos fins ou resultados, desde que essas actividades estejam elas próprias sujeitas a IVA, sendo admitido, no entanto, um direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa sejam parte das despesas gerais deste último e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo, sendo que a decisão de não incluir estes custos no preço das operações tributáveis, mas unicamente no preço das operações isentas, não pode ter qualquer repercussão nesta conclusão de facto e que o resultado dessas operações económicas não é pertinente, à luz do direito à dedução, na condição de a própria actividade estar sujeita a IVA.

Ressalva, no entanto, o TJUE que o âmbito desse direito à dedução varia em função do uso a que os bens e os serviços em causa se destinam, já que, ao passo que, para os bens e serviços destinados a serem utilizados exclusivamente para realizar operações tributáveis, os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir a totalidade do imposto que incidiu sobre bens ou

serviços que lhes tenham sido fornecidos ou prestados, para os bens e serviços destinados a uso misto, resulta do artigo 173.º, n.º 1, da Directiva IVA que o direito à dedução se limita à parte do IVA que é proporcional ao valor respeitante às operações que conferem direito à dedução realizadas através desses bens ou serviços, e que nos termos do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da referida Directiva, os Estados-Membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços.

A este propósito, recordando o Acórdão Banco Mais, acrescenta o TJUE que qualquer Estado-Membro que decida autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços deve garantir que as modalidades de cálculo do direito à dedução permitam estabelecer com a maior precisão a parte do IVA relativa às operações que conferem direito à dedução, dado que o princípio da neutralidade fiscal, inerente ao sistema comum do IVA, exige que as modalidades do cálculo da dedução reflectam 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, sendo que o método escolhido não tem necessariamente de ser o mais preciso possível, mas deve poder garantir um resultado mais preciso do que aquele que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

Ainda a propósito do Acórdão Banco Mais, refere o TJUE que o cálculo do direito à dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um *pro rata* de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas actividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o sector automóvel.

Conclui o TJUE que atendendo à natureza fundamental do direito à dedução, sempre que as modalidades de cálculo da dedução não tenham em conta uma afectação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confirmam direito à dedução, não se pode considerar que tais modalidades reflectam objectivamente a parte real das despesas

efectuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações, pelo que tais modalidades não são suscetíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

*

Na sequência do Acórdão do TJUE Banco Mais, foi emitida jurisprudência pelo STA, no sentido de que:

“Relativamente à previsão do art.º 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva, o TJUE considerou (acórdão de 10/7/2014, no processo C-183/13) que nas circunstâncias ali referidas, os Estados-Membros podem obrigar um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira, a incluir no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.”¹.

Posteriormente a mesma questão foi apreciada por vários tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD.

Em todas as referidas decisões, proferidas por Tribunais Arbitrais Colectivos, após análise do quadro legal nacional e comunitário aplicável, foi entendido de forma unânime que o Código do IVA efectuou a transposição do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva (a que corresponde o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Directiva 2006/112/CE) para o direito interno mas não permite sustentar a aplicação de um coeficiente de imputação específico que tenha por base a dedução do montante anual correspondente aos juros associados à actividade de locação financeira, não sendo determinante que o Tribunal de Justiça tenha interpretado a Directiva no sentido de que não se opõe a que, nas actividades de locação financeira, no cálculo da percentagem a deduzir deva entrar apenas a parte das rendas

¹ Cfr. Ac. do STA de 15-11-2017, proferido no processo 0485/17, disponível em www.dgsi.pt, tal como toda a restante jurisprudência não arbitral citada sem menção de proveniência.

correspondente aos juros, dado que o Tribunal de Justiça limitou-se a interpretar o direito comunitário e a norma em causa deixa uma margem de livre conformação ao legislador, cabendo às instâncias jurisdicionais nacionais verificar se subsiste norma no ordenamento jurídico interno que permita acolher o critério interpretativo adoptado pelo Tribunal de Justiça.

Daí que da pronúncia do TJUE não decorra a validade/invalidade de uma norma de direito nacional, mas unicamente, a interpretação correcta do direito europeu a aplicar. Com efeito, *“um reenvio deve ter por objeto a interpretação ou a validade do direito da UE, e não das regras de direito nacional ou questões de facto suscitadas no litígio no processo principal.”*².

Assim, no acórdão arbitral proferido no processo n.º 311/2017-T do CAAD³, escreveu-se o seguinte:

“A AT, através do Ofício Circulado n.º 30.108, de 30.01.2009, veio divulgar a sua interpretação do artigo 23.º do Código do IVA no que respeita à sua aplicação pelas instituições de crédito que exercem, entre outras, a atividade de Leasing ou de ALD, para efeitos do apuramento da parcela do imposto suportado, que é passível de direito a dedução.

Entendeu a AT que estes sujeitos passivos devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º, do CIVA, a afetação real com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, por considerar 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” (Cfr n.º 8 do referido Ofício Circulado). E entendeu ainda a AT que, no âmbito da aplicação do método da afectação real, sempre que não seja possível a aplicação de critérios objetivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico (sublinhado nosso), tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de Leasing ou de ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA (n.º 9 do referido Ofício Circulado).

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114552>

³ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

Ora esta interpretação dada pela AT ao artigo 23º-4, do CIVA e que esteve na origem do citado ofício circulado nº 30108, de 30-1-2009, não tem suporte mínimo na letra da lei [CIVA e Diretiva IVA] e, conseqüentemente, aquele entendimento (da AT) de que só o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de locação financeira da Requerente deve ser considerado no cálculo da percentagem de dedução, não pode, como tal, ser sufragado.

Na verdade, tal como dispõe e impõe o artigo 16º-2/h), do CIVA, nas operações de locação financeira, o valor tributável em sede de IVA, é o da totalidade da renda (sublinhado nosso) recebida ou a receber do locatário.

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

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

Certo que neste tipo de contratos (também denominados de leasing), o proveito que releva para efeitos contabilísticos e, conseqüentemente, para efeitos de tributação do rendimento, é apenas aquele que isola a componente de juros da renda a pagar pelo locador; ou seja: a parte da renda relativa à amortização do capital não releva na, digamos, folha contabilística do locador.

Sendo a parcela dos juros a única que afeta o resultado contabilístico, também, conseqüentemente, o mesmo sucede para efeitos de tributação em IRC por força da relação de dependência (parcial) prevista no artigo 17º, do CIRC.

Já não assim é, porém, para efeitos de IVA, na medida em que a base tributável encara as duas componentes da renda como uma só, fundindo-as no conceito geral de contrapartida [a renda tout court] previsto no citado artigo 16º, do CIVA, cuja epígrafe é “valor tributável”.

Por seu lado, o artigo 23º, do CIVA, consagra objetivamente o pro rata como o regime de dedução do IVA para – como é o caso dos autos – os comumente denominados “sujeitos passivos mistos” – Cfr nºs 1 e 4 – sem prejuízo de opção do sujeito passivo pela dedução segundo a afetação real (sublinhado nosso), com base em critérios objetivos e igualmente sem prejuízo – agora sim -, de intervenção Autoridade Tributária e Aduaneira (que poderia impôr, em determinadas circunstâncias, condições especiais ou mesmo fazer cessar esse procedimento, se for entendido que aquele provoca ou pode provocar distorções significativas na tributação) (nº 2, do citado artigo 23º).

Apenas em duas situações, porém, foi feita a transposição para a legislação nacional da margem estabelecida na Diretiva IVA, relativamente à possibilidade de obrigar um sujeito passivo a não aplicar o método pro rata de dedução: (i) quando o sujeito passivo exerça atividades económicas distintas e (ii) no caso de se verificarem distorções significativas na tributação – Cfr artigo 23º-3, do CIVA.

Assim é que, in casu, ao colocar, inicialmente, no numerador e no denominador do *pro rata* o montante anual das rendas sobre o qual incidiu IVA – ou seja, o montante da contrapartida – o Banco requerente utilizou a base de liquidação de IVA devida e legal.

Ao contrário, as liquidações ora impugnadas, na linha ou em cumprimento do determinado no officio circulado nº 30108, de 30-1-2009 [que traduz o entendimento da AT de que para o cálculo do pro rata apenas pode concorrer a componente de juros], enfermam, à luz do exposto, de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Na verdade, e de acordo com a legislação comunitária (artigos 173º, 174 e 175º da Diretiva nº 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006) e com a legislação interna já citada (artigo 23º, nº1, nº4, nº6, nº7 e nº8, do Código do IVA), resulta que: (a) o método da percentagem de dedução deve ser o aplicado nas situações como a dos autos (b) o método da afetação real será de aplicação facultativa pelos sujeitos passivos, (c) a AT pode obrigar à aplicação do método da afetação real, (d) a única fórmula de cálculo da percentagem de dedução ou prorata prevista na

legislação interna portuguesa é a que consta do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, (e) este artigo 23.º não prevê outra fórmula de determinação do pro rata.

Daqui decorre, reafirma-se, que a imposição de utilização do «coeficiente de imputação específico» nos termos referidos no ponto 9 do Ofício Circulado n.º 30.108, de 30.01.2009, da AT, não tem o necessário enquadramento legal.

Assinale-se ainda a natureza manifestamente infundada ou não fundamentada de que a aplicação do método do pro rata pretendida pela Requerente na determinação do grau de utilização de bens e serviços utilizados em operações mistas segundo os termos do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA conduza a “distorções significativas na tributação”(!)

O caso “Banco Mais”

O TJUE considerou que a Sexta Directiva do IVA não se opõe a que os Estados-Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do pro rata de dedução mais precisa do que a resultante daqueloutro método.

Ora compulsado o Acórdão do TJUE proferido no Caso Banco Mais logo se verifica que o mesmo parece assentar num equívoco, já que assume, sem efetivamente o apurar, que a lei portuguesa (mais precisamente o disposto no artigo 23.º do Código do IVA) prevê ou não mecanismos que permitam à AT impor outros métodos de dedução de IVA para bens e serviços de utilização mista.

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

Como bem refere JOSÉ MARIA MONTENEGRO (in Comentário ao Acórdão “Fazenda Pública contra Banco Mais, SA” de 10 de julho de 2014 – Proc C-183/13) é «...neste ponto base, diria mesmo, nevrálgico – que nos distanciamos do Acórdão do TJUE de 10 de julho de 2014. Pois não é verdade que a disposição constante do n.º 2 do art.º 23.º do Código do IVA (conjugado com o n.º 3) reproduz, em substância, a regra da determinação do direito à dedução enunciada no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva, que é uma disposição derogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º

1, dessa Diretiva. E mais dificuldade teremos em acompanhar a afirmação de que o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA constitui a transposição, para o direito interno do Estado-Membro em causa, do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva» (Anotação à aludida jurisprudência, reproduzida como documento 8, junto com a Petição).

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

Daí que, recolocada a questão, a resposta ao pedido prejudicial pretende incidir justamente sobre «...se as disposições do sistema comum do IVA em matéria do direito à dedução, em particular as constantes do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, permitem a um Estado membro estabelecer que os bancos que também, realizam operações de locação financeira, apurem o direito à dedução relativo a bens e serviços de uso misto tomando em consideração, quanto às mencionadas operações, a parte correspondente à remuneração do capital (juros) investido na aquisição dos bens dados em locação, assim como eventuais comissões e encargos afins».

Assinale-se que, tal como resulta dos factos alegados e não contestados pela AT em sede de procedimento de Reclamação Graciosa e de Recurso Hierárquico, a locação financeira não constitui uma atividade meramente acessória de uma instituição financeira como a Requerente.”

No acórdão arbitral proferido no processo 312/2017-T, do CAAD⁴, por sua vez, exarou-se que:

“Em suma e concluindo:

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

⁴ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

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).

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.

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».

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.

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.

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.

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.

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 55º da LGT).

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.”

Posteriormente, no processo arbitral n.º 335/2018-T⁵, na sequência do que já havia sido referido no processo arbitral n.º 309/2018T veio a referir-se que:

“Parece não haver dúvidas que o artigo 23.º, n.º 1, alínea b), consagra o método pro rata para a dedução do IVA para sujeitos passivos mistos, estabelecendo no n.º 4 o cálculo da percentagem de dedução. Por outro lado, nos termos do n.º 2, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, o que corresponde à aplicação de um método de dedução alternativo baseado na afectação real em função da efectiva utilização dos bens. Para esta última hipótese, esse n.º 2 prevê igualmente que a Administração possa impor condições especiais ao método de afectação real e fazer cessar o procedimento quando se verificarem distorções significativas na tributação. E nos termos da alínea b) do n.º 3, a Administração pode também obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o método de afectação real quando a aplicação do método pro rata possa conduzir a distorções significativas na tributação.

Não pode deixar de reconhecer-se que as disposições conjugadas dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º correspondem, em substância, à regra de determinação do direito de dedução a que se refere o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Diretiva, contemplando a possibilidade de, por iniciativa do sujeito passivo ou por impulso da Administração, vir a ser adotado o método de afectação real para a dedução do imposto relativamente a bens de utilização mista. E é

⁵ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

também ponto assente que o n.º 2 permite que a Administração, através do controlo dos critérios utilizados pelo sujeito passivo na aplicação do método de afectação real, possa impor condições especiais, que, na prática, poderão traduzir-se na aplicação de um critério que permita precisar melhor o grau de utilização dos bens de uso misto de uma empresa.

Todavia, não pode afirmar-se, à luz de uma interpretação literal e sistemática dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º, que o legislador tenha consagrado expressamente a possibilidade de a Administração, por sua iniciativa, mitigar o método pro rata de modo a instituir um terceiro método ou um método específico que altere a regra de cálculo da percentagem de dedução que consta do n.º 4 desse artigo 23.º

De facto, como se deixou esclarecido, os poderes que o Código confere à Administração, através daquelas disposições, apenas consentem que possam ser utilizados critérios mais objectivos na dedução pelo método de afectação real ou que se obrigue o sujeito passivo a utilizar esse método em substituição da dedução por percentagem. Mas não se descortina aí uma qualquer referência à possibilidade de a Administração fixar um cálculo de dedução em aplicação do método do volume de negócios distinto do previsto no n.º 4 do artigo 23.º e que permita inserir no numerador e denominador da fracção representativa do pro rata apenas uma parte dos rendimentos que estão sujeitos a IVA.

O coeficiente específico de dedução que permite calcular a percentagem de dedução apenas com base no montante anual de juros foi somente introduzido pelo Ofício Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, pelo qual, a Administração Fiscal, tendo concluído, relativamente às instituições de crédito que desenvolvam simultaneamente as actividades de Leasing ou de ALD, que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA pode conduzir a “distorções significativas na tributação” determinou, no uso da faculdade prevista no artigo 23.º, n.º 3, que esses sujeitos passivos passassem a utilizar a afectação real.

Segundo os pontos 8 e 9 do Ofício Circulado, a afectação real poderá fazer-se das duas seguintes formas: (a) se for possível, faz-se a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades; (b) se não for possível 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.

Como é sabido, no entanto, as circulares são meras orientações genéricas que se destinam a uniformizar, no âmbito dos serviços, a interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que, apesar de possuírem força vinculativa para a Administração Tributária (artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT), não podem sobrepor-se aos actos normativos de valor hierárquico superior nem podem servir por isso como fundamento jurídico válido para a imposição de um critério de dedução que não tenha suficiente apoio nos textos legais.

Certo é que o acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-183/13 concluiu que a norma do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a que um Estado-membro obrigue uma instituição que exerce actividades de locação financeira a incluir no método de dedução pro rata para os bens e serviços de utilização mista apenas a parte das rendas pagas que correspondem aos juros.

A norma comunitária não tem, no entanto, a característica própria do efeito directo, que apenas é reconhecido às disposições que confirmam ou imponham obrigações de forma, clara, precisa e incondicionada. E, pelo contrário, deixa alguma margem de liberdade de conformação ao legislador nacional quanto à definição dos critérios de afectação real (Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 356). Basta notar que a norma, depois de enunciar o critério geral de dedução por percentagem, que consta do n.º 1, apenas se limita a conferir aos Estados-membros, no n.º 2, alínea c), a possibilidade de tomar medidas no sentido de “autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços”.

E embora a norma comunitária admita que, na aplicação do método de afectação real, seja apenas considerada uma parte dos bens de uso misto utilizados, e não a sua totalidade, o certo é que na transposição efectuada pelo legislador nacional apenas se prevê a “afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito”.

Ora, é claro que não é com base no valor parcial da renda (correspondente aos juros) que é possível determinar, com objectividade, as despesas comuns que estão afectas à

actividade de locação financeira que conferem o direito à dedução (neste sentido, o acórdão arbitral proferido no Processo n.º 309/2017).

Sendo assim, haverá de concluir-se que o poder concedido à Administração Fiscal pelo artigo 23.º, n.º 3, não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem de dedução. Tanto mais que, como determina o artigo 16.º, n.º 1, alínea h), o valor tributável nas operações resultantes de um contrato de locação financeira é o valor da renda recebida ou a receber do locatário, e na fórmula legalmente prevista para calcular a percentagem de dedução deve intervir o valor de negócios total (artigo 23.º, n.º 4).

Em resumo, o Código do IVA efectuou a transposição do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva para o direito interno mas não permite sustentar a aplicação de um coeficiente de imputação específico que tenha por base a dedução do montante anual correspondente aos juros associados à actividade de locação financeira. Não é determinante, por outro lado, que o Tribunal de Justiça tenha interpretado a Directiva no sentido de que não se opõe a que, nas actividades de locação financeira, no cálculo da percentagem a deduzir deva entrar apenas a parte das rendas correspondente aos juros. O Tribunal de Justiça limitou-se a interpretar o direito comunitário e, como se deixou exposto, a norma em causa deixa uma margem livre conformação ao legislador, cabendo às instâncias jurisdicionais nacionais verificar se subsiste norma no ordenamento jurídico interno que permita acolher o critério interpretativo adoptado pelo Tribunal de Justiça.

Não sendo esse o caso e verificando-se que o critério específico de dedução foi adoptado pela Administração na sequência de uma circular interna, as liquidações impugnadas e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa enfermam de ilegalidade por violação do disposto no artigo 23.º, n.º 2 e 3, alínea b), do Código do IVA.”

No processo arbitral 339/2018-T⁶, prosseguiu-se entendendo que:
“Parece não haver dúvidas que o artigo 23.º, n.º 1, alínea b), consagra o método pro rata para a dedução do IVA para sujeitos passivos mistos, estabelecendo no n.º 4 o cálculo da percentagem de dedução. Por outro lado, nos termos do n.º 2, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, o que corresponde à

⁶ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

aplicação de um método de dedução alternativo baseado na afectação real em função da efectiva utilização dos bens. Para esta última hipótese, esse n.º 2 prevê igualmente que a Administração possa impor condições especiais ao método de afectação real e fazer cessar o procedimento quando se verifiquem distorções significativas na tributação. E nos termos da alínea b) do n.º 3, a Administração pode também obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o método de afectação real quando a aplicação do método pro rata possa conduzir a distorções significativas na tributação.

Não pode deixar de reconhecer-se que as disposições conjugadas dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º correspondem, em substância, à regra de determinação do direito de dedução a que se refere o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Diretiva, contemplando a possibilidade de, por iniciativa do sujeito passivo ou por impulso da Administração, vir a ser adotado o método de afectação real para a dedução do imposto relativamente a bens de utilização mista. E é também ponto assente que o n.º 2 permite que a Administração, através do controlo dos critérios utilizados pelo sujeito passivo na aplicação do método de afectação real, possa impor condições especiais, que, na prática, poderão traduzir-se na aplicação de um critério que permita precisar melhor o grau de utilização dos bens de uso misto de uma empresa.

Todavia, não pode afirmar-se, à luz de uma interpretação literal e sistemática dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º, que o legislador tenha consagrado expressamente a possibilidade de a Administração, por sua iniciativa, mitigar o método pro rata de modo a instituir um terceiro método ou um método específico que altere a regra de cálculo da percentagem de dedução que consta do n.º 4 desse artigo 23.º.

De facto, como se deixou esclarecido, os poderes que o Código confere à Administração, através daquelas disposições, apenas consentem que possam ser utilizados critérios mais objectivos na dedução pelo método de afectação real ou que se obrigue o sujeito passivo a utilizar esse método em substituição da dedução por percentagem. Mas não se descortina aí uma qualquer referência à possibilidade de a Administração fixar um cálculo de dedução em aplicação do método do volume de negócios distinto do previsto no n.º 4 do artigo 23.º e que permita inserir no numerador e denominador da fracção representativa do pro rata apenas uma parte dos rendimentos que estão sujeitos a IVA.

O coeficiente específico de dedução que permite calcular a percentagem de dedução apenas com base no montante anual de juros foi somente introduzido pelo Ofício Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, pelo qual, a Administração Fiscal, tendo concluído, relativamente às instituições de crédito que desenvolvam simultaneamente as actividades de Leasing ou de ALD, que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA pode conduzir a “distorções significativas na tributação” determinou, no uso da faculdade prevista no artigo 23.º, n.º 3, que esses sujeitos passivos passassem a utilizar a afectação real.

Segundo os pontos 8 e 9 do Ofício Circulado, a afectação real poderá fazer-se das duas seguintes formas: (a) se for possível, faz-se a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades; (b) se não for possível 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.

Como é sabido, no entanto, as circulares são meras orientações genéricas que se destinam a uniformizar, no âmbito dos serviços, a interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que, apesar de possuírem força vinculativa para a Administração Tributária (artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT), não podem sobrepor-se aos actos normativos de valor hierárquico superior nem podem servir por isso como fundamento jurídico válido para a imposição de um critério de dedução que não tenha suficiente apoio nos textos legais.

Certo é que o acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-183/13 concluiu que a norma do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a que um Estado-membro obrigue uma instituição que exerce actividades de locação financeira a incluir no método de dedução pro rata para os bens e serviços de utilização mista apenas a parte das rendas pagas que correspondem aos juros.

A norma comunitária não tem, no entanto, a característica própria do efeito directo, que apenas é reconhecido às disposições que confirmam ou imponham obrigações de forma, clara, precisa e incondicionada. E, pelo contrário, deixa alguma margem de liberdade de conformação ao

legislador nacional quanto à definição dos critérios de afectação real (Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 356). Basta notar que a norma, depois de enunciar o critério geral de dedução por percentagem, que consta do n.º 1, apenas se limita a conferir aos Estados-membros, no n.º 2, alínea c), a possibilidade de tomar medidas no sentido de “autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços”. E embora a norma comunitária admita que, na aplicação do método de afectação real, seja apenas considerada uma parte dos bens de uso misto utilizados, e não a sua totalidade, o certo é que na transposição efectuada pelo legislador nacional apenas se prevê a “afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito”.

Ora, é claro que que não é com base no valor parcial da renda (correspondente aos juros) que é possível determinar, com objectividade, as despesas comuns que estão afectas à actividade de locação financeira que conferem o direito à dedução (neste sentido, o acórdão arbitral proferido no Processo n.º 309/2017).

Sendo assim, haverá de concluir-se que o poder concedido à Administração Fiscal pelo artigo 23.º, n.º 3, não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem de dedução. Tanto mais que, como determina o artigo 16.º, n.º 1, alínea h), o valor tributável nas operações resultantes de um contrato de locação financeira é o valor da renda recebida ou a receber do locatário, e na fórmula legalmente prevista para calcular a percentagem de dedução deve intervir o valor de negócios total (artigo 23.º, n.º 4).

Em resumo, o Código do IVA efectuou a transposição do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva para o direito interno mas não permite sustentar a aplicação de um coeficiente de imputação específico que tenha por base a dedução do montante anual correspondente aos juros associados à actividade de locação financeira. Não é determinante, por outro lado, que o Tribunal de Justiça tenha interpretado a Directiva no sentido de que não se opõe a que, nas actividades de locação financeira, no cálculo da percentagem a deduzir deva entrar apenas a parte das rendas correspondente aos juros. O Tribunal de Justiça limitou-se a interpretar o direito comunitário e, como se deixou exposto, a norma em causa deixa uma margem livre conformação ao legislador, cabendo às instâncias jurisdicionais nacionais

verificar se subsiste norma no ordenamento jurídico interno que permita acolher o critério interpretativo adoptado pelo Tribunal de Justiça.

Não sendo esse o caso e verificando-se que o critério específico de dedução foi adoptado pela Administração na sequência de uma circular interna, as liquidações impugnadas e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa enfermam de ilegalidade por violação do disposto no artigo 23.º, n.º 2 e 3, alínea b), do Código do IVA.”

Por fim, no acórdão arbitral n.º 498/2018-T⁷ reafirmou-se o seguinte:

“Em suma, decorre da legislação aplicável que:

- (i) O método da percentagem de dedução deve ser o aplicado nas situações como a que está subjacente aos presentes autos;
- (ii) O método da afetação real será de aplicação facultativa pelos sujeitos passivos;
- (iii) A Autoridade Tributária pode obrigar à aplicação do método da afetação real em certos casos;
- (iv) Porém, a única fórmula de cálculo da percentagem de dedução ou pro rata prevista na legislação interna portuguesa é a que consta do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, não havendo margem para a alterar.

Assim, e subsumindo tudo o que antecede ao caso em apreço, ter-se-á de concluir que, tendo as autoliquidações ora impugnadas resultado das orientações vertidas no Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30 de Janeiro de 2009 – e de acordo com o qual, para o cálculo do pro rata apenas pode concorrer a componente de juros – enfermam, à luz do exposto, de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Diga-se, por fim, que, ao contrário do que refere a Requerida, este entendimento não é colocado em causa pela Jurisprudência do TJUE e, em particular, pelo Acórdão daquele Tribunal datado de 10/07/2014 e proferido no âmbito do processo C-183/13 (“Banco Mais”). Desde logo porque, como ressalta da mera leitura do mesmo e vem sendo denunciado pela Doutrina, o referido Acórdão lavra em erro de facto. Na verdade, e como decorre dos §.18 e 19 do referido aresto, assentou o TJUE a sua decisão no pressuposto de que o n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA “reproduz, em substância, a regra da determinação do direito à dedução enunciada no

⁷ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, que é uma disposição derogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, dessa Diretiva constitui a transposição, para o direito interno do Estado Membro em causa, do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva”.

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

Não se ignora que o TJUE considerou que a Sexta Directiva do IVA não se opõe a que os Estados-Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do pro rata de dedução mais precisa do que a resultante daqueloutro método. Porém, e como bem se refere na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 309/2017-T (Jorge Lopes de Sousa), nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), a competência do TJUE em sede de reenvio prejudicial, limita-se à “interpretação dos Tratados”, e à “validade e a interpretação dos actos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União”. Não cabe, pois, ao TJUE aplicar o direito europeu “à situação de facto subjacente ao processo principal. Esse papel incumbe ao juiz nacional e, por isso, não compete ao Tribunal pronunciar-se sobre questões de facto suscitadas no âmbito do litígio no processo principal nem sobre eventuais divergências de opinião quanto à interpretação ou à aplicação das regras de direito nacional”.

Decorre do exposto que a referida Jurisprudência não tem qualquer influência na interpretação do artigo 23.º do Código do IVA, na parte em que este contém opções do legislador nacional em matérias explicitamente deixadas pela Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28/11/2006, à sua discricionariedade. Recorde-se a este propósito que que a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva IVA não é uma disposição de efeito directo, carecendo de transposição para o Direito interno de acordo com o procedimento legislativo vigente em cada Estado Membro.

Ora, no caso em apreço, a norma de Direito interno (artigo 23.º do Código do IVA) apenas prevê dois métodos de dedução para os bens de utilização mista afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica previstos, a saber:

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

Ademais, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo 23.º, quando a aplicação do método previsto no n.º 1 «conduza a distorções significativas na tributação», a Autoridade Tributária e Aduaneira pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no n.º 2. Contudo, nesta norma apenas se prevê a “afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito”. (...)

Assim, ter-se-á de concluir que a faculdade concedida à Autoridade Tributária pelo n.º 3 do artigo 23.º não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem de dedução que, assim, só pode ser utilizada nas situações em que está prevista directamente na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º, e este método é o que consta do n.º 4, do mesmo artigo.

Embora, à luz da referida Jurisprudência, se possa admitir que a Directiva IVA permitia ao legislador interno “obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços”, a verdade é que este não usou tal prerrogativa, pelo que não pode a mesma ser aplicada internamente por ausência de base legal.

Sem prejuízo do que antecede, só por si suficiente para conduzir à anulação dos actos tributários impugnados, dir-se-á ainda, no que concerne ao argumento invocado pela Requerida no §. 41 da Resposta, e segundo o qual a aplicação do método referido no Ofício-Circulado n.º 30.108 é

uma imposição do “princípio da neutralidade do imposto e mais do que esse o princípio da concorrência no espaço da União Europeia”, dir-se-á que também não procede.

Desde logo, não fundamenta a Requerida, como lhe competia, as suas alegações. De todo o modo, e como referem José Xavier de Basto e António Martins no Parecer junto aos autos e já citados, tal afirmação não é rigorosa. Na verdade, “o apuramento da parcela de IVA dedutível pelo método que a administração tenta impor, provoca, ela sim, distorções significativas de tributação, pois tanto na modalidade de rendas de leasing constantes como de rendas variáveis, e uma vez que os juros se apuram e pagam antes da amortização de capital, a proporção de juros contida na totalidade da renda flutua ao longo do período contratual, originando flutuações da percentagem de dedução, que nada têm que ver com diferentes intensidades de uso dos inputs comuns e que portanto têm de ser julgadas arbitrárias e sem fundamento legal e económico» e que «pelo método imposto pela administração, a parcela de IVA dedutível fica claramente desajustada do desígnio do imposto de libertar o empresário de todo o IVA suportado a montante, quando é certo que a jusante a renda foi integralmente tributada”.

*

Como se referiu anteriormente, todas as referidas decisões foram tomadas por unanimidade, tendo sido apreciado extensivamente o quadro legal, nacional e comunitário aplicável, e analisado aprofundadamente os argumentos apresentados pela AT, quer no Ofício-Circulado n.º 30108 quer nos próprios processos arbitrais, em termos que se continuam a subscrever.

Nota-se, adicionalmente, no que respeita aos argumentos que, sobre a matéria, até ali se foram discutindo, que se julga que o entendimento, segundo o qual a renda corresponde à devolução do capital (amortização da dívida), e por isso não constitui uma remuneração do sujeito passivo, que estará, nessa parte, a “receber de volta” o montante de capital que disponibilizou e com o qual adquiriu o veículo automóvel, não se afigura congruente.

Efectivamente, caso assim fosse, ou seja, caso estivesse em questão a restituição do capital correspondente a uma operação de crédito, tal restituição seria sujeita a Imposto do Selo, nos termos da verba 17 da TGIS, e, como tal, isenta de IVA nos termos do art.º 9.º/27)/a) do CIVA. Assim, em coerência com o entendimento por si sustentado, a AT, salvo melhor opinião,

deveria considerar isento de IVA o pagamento da parte que considera como correspondente à restituição de capital na renda paga pelo locatário.

Com efeito, a concluir-se que, em substância, na parte das rendas imputáveis ao capital, estamos perante uma operação de concessão de crédito, que tal parte nem será uma contraprestação verdadeira e própria, desde logo em IVA, nem constitui um preço, que a determinação do valor tributável em IVA nas rendas da locação financeira não segue a regra, não se justifica, minimamente, que ao locatário, naquelas operações, seja liquidado, cobrado, e entregue à AT, IVA sobre aquela mesma parte das rendas imputáveis ao capital.

A acolher-se a argumentação da AT, quem estaria a beneficiar indevidamente seria a AT, que receberia de uma viatura, adquirida através de um financiamento, não o IVA correspondente ao valor base da viatura (IVA excluído), e o correspondente aos encargos financeiros e despesas com o crédito, como acontece, nesses casos, mas o IVA correspondente ao valor total do crédito, acrescido daqueles.

Assim, por exemplo, se um determinado sujeito passivo decidir adquirir uma viatura automóvel com o valor de €10.000,00 + IVA, num total de (à taxa actual) €12.300,00, e optar por recorrer a um crédito (mútuo bancário), a AT arrecadaria o IVA, correspondente ao preço base da viatura (ou seja, calculado sobre €10.000,00), mais o IVA correspondente aos encargos financeiros e despesas com o crédito.

Já se o sujeito passivo optasse por adquirir a mesma viatura por via de *leasing*/ALD, e em que, portanto, aquilo que a AT reputa de *capital mutuado*, fosse o preço final da viatura (no exemplo, €12.300,00), a AT estaria a arrecadar IVA sobre este valor mais o IVA correspondente aos encargos financeiros e despesas com o crédito (ou seja, IVA sobre IVA).

Deste modo demonstra-se, julga-se, que o critério/método preconizado pela AT, ao pretender reconduzir as operações de *leasing*/ALD a simples operações de crédito, ignorando as especificidades próprias desses instrumentos contratuais, que justificam, precisamente, o seu reconhecimento no ordenamento jurídico, poderá resultar, efectivamente, em distorções significativas na tributação, em prejuízo do consumidor final.

Acresce que, se a AT - como é o caso – entende que as operações realizadas a jusante, no caso, pelo Requerente, são integralmente sujeitas a IVA (ou seja, que a renda paga pelos

clientes do Requerente), não poderá, fundadamente, considerar que o IVA suportado a montante, com os recursos consumidos para a realização de tais operações, não seja dedutível.

Efectivamente, como se refere no ponto (30) da Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, um dos princípios fundamentais desse imposto é que “*A fim de preservar a neutralidade do IVA, as taxas aplicadas pelos Estados-Membros deverão permitir a dedução normal do imposto aplicado no estágio anterior.*”. Daí que o art.º 1.º, n.º 2, segundo parágrafo da mesma Directiva, prescreva que “*Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.*”.

De resto, bem vistas as coisas, o direito à dedução, pelo método do *pro rata*, reflecte, como não poderia deixar de ser este princípio.

Assim, o art.º 168.º da Directiva IVA, prescreve que quando “*os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor*”⁸.

Deverá ser neste contexto que o regime do *pro rata* deverá ser entendido, ou seja, se bens ou serviços forem utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito a deduzir do montante do imposto de que é devedor.

Daí que o CIVA disponha, no seu art.º 19.º, em conformidade e para além do mais, que “*Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem (...) ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos*”⁹.

Assim, quando o art.º 173.º da Directiva diz que “*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*”¹⁰, e o art.º 23.º do CIVA refere, correspondentemente, que “*Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar*

⁸ Sublinhado nosso.

⁹ Idem

¹⁰ Idem

operações que conferem direito a dedução”¹¹, tal se deva entender como reportando a operações referidas, respectivamente, no art.º 168.º e 19.º.

Ora as operações realizadas a jusante pelo Requerente em questão no caso, designadamente as operações subjacentes à cobrança das rendas (na parte reputada como equivalente à restituição de um capital mutuado), não são entendidas, pela AT como operações que sejam abrangidas pelas excepções ao direito à dedução, nem que não sejam tributadas. Daí que não deva ser legítimo à AT precluir – seja pelo método da imputação directa, se possível, ou pelo método do *pro rata*, subsidiariamente – o direito à dedução do sujeito passivo que realiza tais operações.

Por outro lado, e no que respeita ao método aplicado pela AT, e concretizado no Ofício-Circulado n.º 30108, o certo é que (ainda que em contraciclo com a jurisprudência mais recente do STA que, entretanto, se veio a formar) o mesmo não se reconduz nem à aplicação, nos termos que resultam do CIVA, do método de imputação directa, nem do método, nos mesmos termos, do *pro rata*.

Daí que, quer se considere o mesmo como um *terceiro método*, como ocorre nas decisões arbitrais citadas, quer se considere o mesmo como um “*pro rata embora com um elemento de afectação real*”, sempre se deverá concluir pela sua inadmissibilidade, face ao direito positivo português, já que o n.º 2 do art.º 23.º do CIVA refere-se, exclusivamente, ao método da afectação real.

Ressalvado o muito respeito devido, não se poderá também subscrever a tese de que a remissão do n.º 3 do CIVA aplicável para o referido n.º 2, permite à AT impor ao sujeito passivo outros métodos que não o da afectação real, tal como previsto e regulado no CIVA, nem, muito menos, fazê-lo retroactivamente. Relativamente a esta última parte, crê-se que o n.º 2 referido é suficientemente claro, no seu elemento literal, ao referir que a Direcção-Geral dos Impostos pode “*vir a impor condições especiais*”¹².

É que, a fórmula verbal utilizada, reporta-se, ressalvada melhor opinião, exclusivamente ao futuro. Ou seja: utilizado o método da afectação real pelo sujeito passivo a DGI poderá vir a impor condições especiais para se manter tal utilização, e não *corrigir* retroactivamente, a

¹¹ *Idem.*

¹² Sublinhado nosso.

utilização daquele método utilizado pelo sujeito passivo, até porque, como se verá de seguida, a imposição daquelas condições visará assegurar cabalmente a possibilidade de a AT verificar a inexistência (real ou potencial) de distorções significativas na tributação.

E não se diga que, pelo Ofício-Circulado n.º 30108 a AT veio impor aos contribuintes, para efeitos do n.º 3 do art.º 23.º do CIVA aplicável, a utilização do método ali preconizado, desde logo porquanto – e mais longe não será necessário ir – é consensual que as instruções administrativas (Circulares, Ofícios-Circulados, etc.), não têm eficácia externa, vinculando, exclusivamente, a própria administração.¹³

Este entendimento, conjuga-se com aquela que se julga ser a melhor leitura da expressão “*condições especiais*”.

Com efeito, e ressalvado sempre o respeito devido a outras opiniões, as “*condições especiais*” a que o n.º 2 do art.º 23.º em questão se reporta, não deverão nem poderão ser entendidas como a imposição de métodos de cálculo do direito à dedução, que não os previstos na lei, desde logo porque tratando-se de regulação directamente relacionada com matéria de incidência do próprio imposto, o deferimento da determinação do método de cálculo do montante do direito à dedução à discricionariedade administrativa, resultaria, julga-se, numa violação do princípio constitucional da tipicidade dos impostos.

Por outro lado, se aquele número 2 quisesse, efectivamente, referir-se a métodos de dedução (expressão utilizada na epígrafe do artigo que o contém), teria, seguramente, utilizado essa expressão.

Daí que, sempre ressalvado o respeito devido a outras opiniões, a expressão “*condições especiais*” deverá ser entendida como reportando-se a obrigações tributárias acessórias, em especial obrigações de informação e documentação, que sejam necessárias ao efectivo controlo da adequação do método da afectação real, tal como previsto na lei (e não de forma mista, ou mitigada de acordo com critérios de discricionariedade administrativa), tendo sobretudo em

¹³ Cfr., p. ex., o Ac. do STA de 21-06-2017, proferido no processo 0364/14, onde se pode ler que “*As orientações administrativas veiculadas sob a forma de circular da Administração Tributária, não se impondão ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam e **carecendo de força vinculativa heterónoma para os particulares**, não constituem normas que possam ser objecto de declaração de inconstitucionalidade formal.*” (sublinhado nosso).

vista aferir se a utilização de tal método provoca ou pode provocar distorções significativas na tributação em ordem a, nesse caso, impor a cessação do método da afectação real.

Neste seguimento, o segmento final do número 2 do art.º 23.º em análise, deverá ser entendido como reportando-se, apenas à faculdade da DGI fazer cessar a utilização do método da afectação real, o que é confirmado pela letra daquele preceito, seja na localização da expressão “*no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação*”, após, e não antes, da expressão “*lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento*”, seja na ausência de vírgula, a separar ambas as expressões, seja na exigência de que se “*verifique*” a ocorrência (real ou potencial) de distorções significativas na tributação, já que não faria sentido que, verificado (ou seja, confirmado efectivamente), que a utilização do método da afectação real é susceptível de causar distorções significativas na tributação, se previsse a possibilidade de manutenção de tal método, ainda que com “*condições especiais*”.

Daí que, no n.º 3 daquele mesmo art.º 23.º, ao dispor sobre os poderes da AT nos casos em que o sujeito passivo aplique o método do *pro-rata*, não preveja a possibilidade daquela autoridade impor ao sujeito passivo a utilização de tal método com “*condições especiais*”, não obstante prever a possibilidade fazer cessar aquele procedimento (de utilização do método do *pro rata*), nos casos em que verificar que se provocam ou que se podem provocar distorções significativas na tributação.

Ou seja: se a ocorrência (real ou potencial) de distorções significativas na tributação, fosse, na óptica do legislador, susceptível de ser corrigida com a imposição de “*condições especiais*” (seja qual for o entendimento que se tenha deste conceito), seguramente não deixaria o legislador de prever no n.º 3 do art.º 23º do CIVA aplicável a possibilidade de a AT impor tais condições, nos casos em que o sujeito passivo utilizasse o método do *pro rata*, quando verificasse que tal utilização conduzia a distorções significativas na tributação.

Por outro lado, a não previsão, no n.º 3 do art.º 23.º referido da possibilidade de a AT impor a utilização do método do *pro rata*, com “*condições especiais*”, vem confirmar o entendimento anteriormente formulado, relativamente à interpretação daquele conceito, no sentido de se reportar à imposição de obrigações tributárias acessórias, em especial obrigações de informação e documentação, que sejam necessárias ao efectivo controlo da adequação do

método da afectação real, tal como previsto na lei (e não de forma mista, ou mitigada de acordo com critérios de discricionariedade administrativa), tendo sobretudo em vista aferir se a utilização de tal método provoca ou pode provocar distorções significativas na tributação.

É que, ao pressupor o n.º 3 do art.º 23.º do CIVA aplicável, a confirmação da ocorrência de distorções significativas na tributação decorrente na utilização do *pro rata*, e ao não prever a possibilidade de a AT impor a utilização de tal método com “*condições especiais*”, confirma-se que estas têm por finalidade facultar à AT a possibilidade de controlar cabalmente a ocorrência daquelas distorções, possibilidade que no caso daquele mesmo n.º 3 não é prevista para o caso de o sujeito passivo estar a utilizar o método do *pro rata*, por ser esse o regime regra previsto no n.º 1.

Não se poderá deste modo e em caso algum, julga-se, dar o salto da remissão daquele n.º 3 para o número 2 que o precede, para concluir que o legislador quis conferir, e conferiu, poderes à AT para impor condições especiais num método de apuramento de *pro rata* geral, ignorando que aquele mesmo n.º 2, prevê apenas a possibilidade de a AT impor “*condições especiais*” na utilização do método da imputação directa, e que o n.º 3 não prevê essa possibilidade, para o caso em que o sujeito passivo esteja a utilizar o método do *pro rata*, nos termos do n.º 1.

De resto, a própria AT parece ter consciência disso mesmo, ao referir no Ofício-Circulado n.º 30108, que aí está em causa o método da afectação real com “*um coeficiente de imputação específico*”, o que se explicará, justamente, por ter percebido que o n.º 3 do art.º 23.º não licencia a aplicação de outro método, que não o da afectação real. Assim, e em suma, da leitura conjugada dos n.ºs 1 a 3 do CIVA aplicável, deverá concluir-se, no que para o caso importa, que:

- i. O sujeito passivo, no caso dos *inputs* mistos, deverá utilizar, por regra, o método do *pro rata*;
- ii. Opcionalmente, o sujeito passivo pode utilizar o método da afectação real;
- iii. Neste caso, a AT poderá impor ao sujeito passivo “*condições especiais*”, no sentido acima explanado, não só independentemente,

mas se não demonstrar que ocorrem, ou podem ocorrer, distorções significativas na tributação;

- iv. Num e noutro caso, verificando e demonstrando que ocorrem, ou podem ocorrer, distorções significativas na tributação, com a utilização de um ou de outro método (*pro rata* ou afectação real) a AT poderá/deverá impor a utilização do outro método que não o utilizado pelo sujeito passivo, sendo que se a imposição for da utilização do método da afectação real, a AT poderá fazer acompanhar esta imposição de “*condições especiais*”;
- v. Na utilização dos seus poderes, não poderá a AT impor a utilização de outros métodos que não os tipificados na lei, na forma em que a lei os tipificou. Daí que, sem prejuízo de melhor opinião, nos termos daquela norma, e é aí que nos situamos porque nenhuma das partes questiona que se está perante recursos enquadráveis na al. b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA, a AT apenas poderá impôr o método da afectação real, e não o método do *pro rata*, nem, muito menos, este com “*com um elemento de afectação real*”.

Assim, considera-se, nos termos fundamentados pela jurisprudência arbitral indicada, que:

- o artigo 23.º do Código do IVA não licencia a aplicação de um coeficiente de imputação específico que tenha por base a dedução do montante anual correspondente aos juros associados à actividade de locação financeira, excluindo dessa mesma base a dedução das amortizações de capital;

- a tal conclusão não obsta a circunstância de o Direito Comunitário, tal como interpretado pelo TJUE, conferir aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem, numa determinada operação, um método ou um critério diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do *pro rata* de dedução mais precisa do que a resultante daqueloutro método, dado que, face ao direito português, essa faculdade deve imperativamente ser exercida por via legislativa, não decorrendo deste

entendimento, antes pelo contrário, a violação de qualquer norma da CRP, incluindo o artigo 8.º/4 desta, ou o princípio da igualdade.

*

No caso, pretende a AT fazer-se valer do disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA, isto é, da existência de “*distorções significativas na tributação*” para legitimar a imposição de condições especiais, o que é confirmado pelo Ac. do STA de 20-01-2021, proferido no processo 0101/19.1BALSBB, quando diz que o método preconizado pela AT “*constitui ainda uma aplicação do método da afectação real. Isto é, um método de afectação dos custos de bens ou serviços, a montante suportados, à atividade a que são alocados predominantemente.*”.

Sem prejuízo do dever de aplicação uniforme do direito, consagrado no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, sempre se dirá, respaldado no poder-dever de livre fundamentação do julgador, que não se consegue aderir a tal tese, porquanto, e para além do que foi acima dito acerca de a possibilidade de serem impostas condições especiais se entender por funcionalizada à verificação da ocorrência de distorções significativas na tributação, a afectação real, como o próprio aresto o declara¹⁴, “*não pode deixar de ser entendida como imputação do uso real e efetivo que cada bem ou serviço adquirido tenha em cada um dos tipos de operações em que é usado conjuntamente*”, e, no caso, está assente que estão em causa recursos designados por *promíscuos*, ou seja, relativamente aos quais não é possível determinar qual a parte dos recursos consumidos que pode ser imputada, real e efectivamente, às actividades isentas e não isentas.

Ora, o Ofício-Circulado n.º 30108 não poderá deixar de se considerar contraditório nos seus próprios termos, ao dizer (cfr. ponto 9) que está a impor a utilização de um método de afectação real, ao mesmo tempo que afirma que se reporta a casos em que não é “*possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns*”. Com efeito, se não é possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, não é possível determinar o “*uso real e efetivo que cada bem ou serviço adquirido tenha em cada um dos tipos*

¹⁴ Citando José Guilherme Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira.

de operações em que é usado conjuntamente”, ou seja, não se poderá estar perante uma imputação directa¹⁵.

Não obstante, e em homenagem ao supra-referido dever da aplicação uniforme do Direito, por dever de ofício, acolhe-se a leitura do Direito feita por aquele alto Tribunal, ou seja, de que *“Nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 2, do Código do IVA (conjugado com a alínea b) do seu n.º 3), a Administração Tributária pode obrigar o sujeito passivo que efetua operações que conferem o direito a dedução e operações que não conferem esse direito, a efetuar a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos através da afetação real de todos ou parte dos bens ou serviços, quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação” e de que “Na aplicação do método de afetação real nos termos do n.º anterior, a Administração Tributária pode obrigar o sujeito passivo que seja um banco que exerce atividades de “Leasing” e de “ALD” a incluir no numerador e no denominador que serve para o cálculo da percentagem da dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos a essa atividade, quando a utilização daqueles bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos respetivos.”.*

Apesar disso, não pode este Tribunal, igualmente por dever de ofício, deixar de sindicar se estão verificados outros pressupostos legais necessários à legalidade de actuação da Administração Tributária, para lá daqueles analisados pela jurisprudência do STA.

Ora, dispõe o artigo 74.º da LGT que: *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”.*

No caso, pretendendo a AT aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA, conforme o próprio STA reconhece, nos termos do n.º 3, alínea b) do mesmo artigo, e sendo aquela uma norma que impõe obrigações adicionais ao contribuinte, é àquela Autoridade que cabe o ónus de prova da verificação dos requisitos legais da sua actuação, ou seja, o ónus de demonstrar os factos constitutivos do direito que pretende fazer valer, designadamente, o direito

¹⁵ Razão, provavelmente pela qual, na declaração de voto do processo arbitral 383/2019T do CAAD, se conclui, após extenso estudo e argumentação que o método preconizado pelo ofício circulado 30108 seria, afinal, um método do *pro-rata* com elementos de afectação directa...

de impor condições especiais, pressupostos esses em que avulta, no que para o caso releva, a ocorrência de “*distorções significativas na tributação*”.

Com efeito, o que está agora – e face à recente jurisprudência do STA – em causa é que, para a imposição da utilização do método de afectação directa com “*condições especiais*”, em termos que o STA reconhece como legítimos face à redacção do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA (conjugado com a alínea b) do seu n.º 3), se impõe a constatação de uma determinada realidade de facto, que é a verificação de distorções significativas na tributação na utilização do *pro rata* (cfr. a citada al. b) do n.º 3 do art.º 23.º do CIVA).

Ora, a demonstração de tal realidade não poderá deixar de ser entendida, julga-se, como um ónus da AT, que esta não pode, por via administrativa, transferir para o sujeito passivo.

É certo que sobre a questão do ónus da prova, na fundamentação do já citado Acórdão do STA de 20-01-2021¹⁶, se fez constar que “*Caberia, por isso, ao sujeito passivo alegar e demonstrar que, no seu caso concreto, a utilização dos bens ou serviços mistos não era sobretudo determinada pela gestão e financiamento dos contratos.*”.

Sucedem que, esta questão, sobre a qual o STA expressamente se pronuncia ali, apenas se coloca a jusante da que ora se formula.

Isto é: apenas se colocará a questão de saber se “*a utilização dos bens ou serviços mistos não era sobretudo determinada pela gestão e financiamento dos contratos.*”, ou seja, se as “*condições especiais*” impostas pela AT são adequadas ou não, *após* se apurar se se verificam, ou não, os pressupostos do direito da AT à imposição daquelas.

Note-se que não se está aqui no âmbito da matéria relativa ao ónus da prova sobre a qual o STA já se pronunciou, ou seja, no âmbito do ónus da prova dos pressupostos do direito à dedução do imposto pelo contribuinte.

Assim, e desde logo, está assente que o imposto é dedutível – daí ser aplicável o art.º 23.º do CIVA, que pressupõe, justamente, que se esteja perante imposto qualificado como tal.

O que está em causa é a forma de cálculo desse imposto dedutível, ou, dito de outro modo, se o mesmo se há-de apurar pelo método do *pro rata*, conforme entende o contribuinte

¹⁶ Proferido no processo n.º 0101/19.1BALS.B.

e prescreve supletivamente a lei, ou de acordo com o método, excepcional, da afectação real com “*condições especiais*”, como entende a AT, secundada pelo STA.

Repita-se ainda que não está em causa apurar se o referido método da afectação real com “*condições especiais*” é o adequado para evitar distorções na concorrência, questão sobre a qual o STA se pronunciou já integrar o ónus da prova do contribuinte, demonstrando, designadamente, que “*no seu caso concreto, a utilização dos bens ou serviços mistos não era sobretudo determinada pela gestão e financiamento dos contratos.*”.

Está em causa agora, isso sim, apurar se se verificam os pressupostos para a AT exercer o seu direito, reconhecido pela mais alta jurisprudência, de impor aos contribuintes a utilização do método da afectação real com “*condições especiais*” nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 23.º do CIVA.

Assim, a *jusante* do ónus da prova que incide sobre o contribuinte quanto aos factos que constituem o fundamento do seu direito à dedução, e a *montante* do ónus da prova que igualmente assiste àquele de demonstrar que o método da afectação real com “*condições especiais*” imposto pela AT não é adequado a evitar, ou agrava, as “*distorções na concorrência*”, situa-se o ónus da prova daquela de que, no caso, “*a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação*”.

Nesta matéria, e desde logo, não se vislumbra como se poderá, a partir do texto da norma do art.º 23.º, n.º 3, al. b) em causa, que prescreve que “*A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior: (...) b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.*”, se possa ler no sentido de que “*A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior: (...) b) Quando não se demonstrar que a aplicação do processo referido no n.º 1 não conduza a distorções significativas na tributação*”.

Por outro lado, cumpre também notar, uma vez mais, as diferenças de redacção da norma ora em análise (art.º 23.º, n.º 3, al. b)), em relação à norma precedente (art.º 23.º, n.º 2), não se podendo deixar, em caso algum, de ter presente que é naquela, e não nesta, que a AT funda em primeira linha a sua pretensão.

Ora, enquanto a segunda daquelas normas (art.º 23.º, n.º 2) menciona a verificação (“*se verificar que provocam*”), e a possibilidade de verificação (“*que podem provocar*”) de

distorções significativas na tributação, a primeira, tem, exclusivamente como pressuposto que “a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação”, o que não são, claramente, julga-se expressões equivalentes, uma vez que a expressão “conduza” implica uma efectividade substancialmente mais reforçada que a mera possibilidade, denotada pela expressão “que podem provocar”.

No entanto, analisado o Ofício-Circulado n.º 30108, o máximo que se pode retirar do mesmo (cfr. ponto 8¹⁷) – e ainda assim de forma conclusiva e não consubstanciada em factos concretos – é a alegação da *possibilidade* de conduzir a distorções significativas na concorrência.

Todavia, o pressuposto da norma do art.º 23.º, n.º 3, al. b), como se viu, não é a *possibilidade* (“que possa conduzir”), mas a efectividade (que “conduza”) de conduzir a distorções significativas na concorrência.

Daí que, no caso, nem em abstracto, nem, muito menos em concreto, se descortina qualquer suporte fáctico para a conclusão, necessária à formação do direito da AT a obrigar o Requerente a proceder de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 23.º do CIVA, de que a aplicação do processo referido no n.º 1 do mesmo artigo conduza a distorções significativas na tributação.

De resto, não se julga passível de acolhimento uma tese que permita à AT, de forma geral e abstracta e através de Circular - que como é pacífico tem uma eficácia estritamente interna - criar ónus ou deveres para o sujeito passivo, nem, muito menos, **inverter ónus probatórios que por lei lhe assistem**.

Com efeito, as circulares são meios de uniformização da actuação administrativa, por um lado, e de informação dos particulares, que ficam por seu meio inteirados de qual o entendimento da AT nas matérias tratadas por aquelas, não devendo ser entendidas como actos normativos susceptíveis de produzir efeitos nas esferas jurídicas dos particulares, impedindo, modificando ou extinguindo, direitos ou posições jurídicas que decorrem da lei, nomeadamente e no que para o caso interessa, o ónus da prova dos pressupostos da actuação da AT, de impor

¹⁷ “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” (sublinhado nosso).

a aplicação do método de afectação real com “*condições especiais*”, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA.

Ora, não se apurando tal substracto fáctico, e tendo presente o disposto no artigo 74.º/1 da LGT e 100.º, n.º 1, do CPPT, ter-se-á de concluir pela anulação do acto tributário na parte em que tem subjacente a aplicação do método de afectação directa com “*condições especiais*”, impostas pela Circular n.º 30108, procedendo assim, nesta parte o pedido arbitral.

B.2.

A questão *decidenda* que cabe agora analisar respeita à alteração da percentagem de dedução através da consideração do valor da transmissão das viaturas relativas à actividade de concessão de crédito com reserva de propriedade do numerador e denominador da percentagem de dedução aplicado ao IVA incorrido pelo Requerente nos recursos de utilização mista.

*

O Requerente pretende ver deduzido adicionalmente o imposto incorrido na obtenção dos recursos necessários à realização das operações relacionadas com a concessão de crédito com reserva de propriedade, associada à inclusão no numerador e denominador da fração, a que se refere o n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, da componente de transmissão de viaturas desta actividade.

O Requerente esclarece que na actividade de crédito com reserva de propriedade existem sempre duas operações distintas, autonomizadas e com diferente enquadramento em IVA: (i) a tributação, nos termos gerais, da operação de transmissão de viaturas e (ii) a isenção de IVA na concessão do crédito, nos termos da alínea a) do n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA. Assim, a consideração da componente de transmissão de viaturas da actividade de crédito com reserva de propriedade no coeficiente de imputação específico, atendendo ao consumo de recursos necessários para a realizar, revela-se fulcral para aferir a exacta medida do direito à dedução.

No entendimento expresso pelo Requerente o facto de diversos Serviços Centrais/Direcções e Balcões se encontrarem dispersos pelo país, tornam inviável a

determinação de critérios objetivos de afectação real que permitam aferir o rácio de *inputs* adquiridos por estes Serviços/Direcções cujo imposto se afiguraria dedutível por respeitar à prossecução da actividade de crédito com registo de propriedade. Verifica-se assim o efectivo consumo de recursos de utilização mista pela actividade de crédito com registo de propriedade, concretamente relacionados com a transmissão de viaturas.

A não consideração destas despesas no coeficiente de imputação específico conduziria a que a parcela do IVA incorrido nos recursos de utilização mista não tivesse em consideração a plenitude da actividade de crédito com reserva de propriedade, pelo que existiria uma efectiva desvantagem injustificada na capacidade de dedução do Requerente.

Consequentemente, o único critério capaz de traduzir a real afectação do IVA incorrido nos bens e serviços acima referidos será sempre o *pro rata* de dedução.

A Requerida defende que, no caso do crédito com registo de propriedade, a desconsideração do valor de venda da transmissão dos veículos (aos seus clientes do crédito) no apuramento do direito de dedução através do método da afectação real é a única forma de assegurar o princípio da neutralidade do imposto, na medida em que o IVA suportado na aquisição dos veículos (adquiridos e alienados no âmbito do crédito com reserva de propriedade) foi integralmente deduzido pelo Requerente, quando da sua aquisição no *stand* (ou concessionário automóvel), o que iria aumentar injustificadamente a percentagem de dedução. Efetivamente, quanto maior fosse o crédito concedido (operação sujeita a IVA, mas dele isenta por força do disposto na alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA), maior seria a dedução de IVA que resultaria da aplicação do coeficiente de imputação específico. Pelo que não se mostra possível, nem adequada a utilização do método do *pro rata* definido na alínea *b*) do n.º 1 e n.º 2, do artigo 23.º, e desenvolvido nos n.ºs 4 a 8 do mesmo preceito legal, devendo ser aplicado o disposto no n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA, conjugado com o entendimento constante do Ofício-Circulado n.º 30103, de 23-04-2008.

Cumprе apreciar.

*

É oportuno começar por referir que o exposto na presente decisão arbitral relativamente ao Acórdão *Volkswagen Financial Services* (Processo C-153/17) do TJUE, aplica-se

igualmente às aquisições de viaturas no âmbito de contratos de reserva de propriedade, não obstante o referido acórdão pronunciar-se a propósito de operações de locação financeira¹⁸.

*

Sobre a presente questão este Tribunal concorda com a posição constante do acórdão arbitral proferido no processo n.º 646/2018-T, do CAAD, expressa nos seguintes termos:

“(…), os sujeitos passivos têm o direito de planear a sua vida fiscal com um mínimo de certeza e segurança, e se à AT devem ser reconhecidos os poderes, conferidos por lei, para conformar, em concreto, os métodos e procedimentos para determinar o imposto devido, não se poderá, nem deverá, estender tais prerrogativas para o passado.

A cresce ainda que por respeito aos supra-referidos princípios da segurança e certeza jurídicas, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA aplicável, ao determinar, nos termos do n.º 3 da mesma norma, a aplicação do método da afectação directa, necessariamente deveria a AT indicar “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”, sob pena de ser imposta ao sujeito passivo uma obrigação indeterminada e potencialmente de impossível cumprimento. Com efeito, não se deverá perder de vista que o âmbito do artigo 23.º do CIVA se reporta a recursos designados por promiscuos, ou seja, que não são passíveis de uma imputação directa com actividades sujeitas ou não sujeitas a imposto, pelo que, não admitindo a AT o método supletivo previsto na lei, deverá assistir-lhe o ónus de densificar os “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”, conforme aquela mesma lei prevê, e não simplesmente indicar que deve ser utilizado o método previsto no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, deixando o sujeito passivo na posição de ter de adivinhar quais os termos que, para a mesma AT, serão aceitáveis para a execução de tal método.

Diga-se, ainda, que não se poderá julgar que a imposição para o Requerente utilizar o método de afectação real, relativamente à actividade de concessão de crédito com reserva de

¹⁸ Vd., ponto **B.1.** *supra*.

propriedade por si exercida, resulta do Ofício-Circulado n.º 30103, ou de qualquer outra orientação administrativa.

Efectivamente, conforme é pacífico hoje, “As orientações administrativas veiculadas sob a forma de circular da Administração Tributária, não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam e carecendo de força vinculativa heterónoma para os particulares”.

Daí que, carecendo de força vinculativa heterónoma, não poderá retirar-se da Circular invocada pela AT qualquer vinculação para o Requerente.

Não está, assim, em causa desconhecer a faculdade conferida à AT pelo artigo 23.º/3 do Código do IVA aplicável, nem, muito menos, as disposições comunitárias que legitimam a consagração no ordenamento nacional daquela faculdade, nos termos que emergem da jurisprudência do TJUE, mas simplesmente constatar que, in casu, a AT não utilizou, (...), a referida prerrogativa. Não quer isto dizer, assim, que não possa assistir razão substancial ao quanto pondera a AT relativamente às distorções que o método do pro rata seja susceptível de introduzir na tributação do Requerente em sede de IVA.

Não obstante, é notório, conforme resulta, de resto, dos factos provados, que a actividade de concessão de crédito com reserva de propriedade exercida pelo Requerente consome recursos comuns, e que a modalidade utilizada (crédito com reserva de propriedade) implica a utilização de recursos determinados, e porventura adicionais, em relação à simples concessão de crédito sem garantia, ou com outros tipos de garantia (como fiança, por exemplo).

Por outro lado, como não é questionado, o regime regra do artigo 23.º é o constante do n.º 1, consistindo o regime do n.º 2 uma alternativa a utilizar por opção do sujeito passivo ou por imposição da AT. “

*

Face ao entendimento expresso no acórdão arbitral *supra* referido importa salientar que dos factos provados nos autos resulta, por um lado, que a actividade de concessão de crédito com reserva de propriedade exercida pelo Requerente utiliza e consome um conjunto de recursos que compõem a sua estrutura (vd., A.1. n.º 26 *supra*). Por outro lado, resulta dos autos a menção a procedimento inspectivo relativo ao ano de 2012 no qual a AT terá manifestado o

entendimento que ora pretende fazer valer para o exercício de 2015 (vd., A.1. n.º 28 *supra*). Só que não se apura, que daquele procedimento inspectivo haja resultado uma determinação vinculativa da AT, no sentido de obrigar o Requerente a adoptar, para o futuro, o método de afectação real, relativamente à actividade de concessão de crédito com reserva de propriedade.

*

Face ao exposto, o Tribunal considera que a autoliquidação de IVA objecto da presente acção arbitral enferma de erro nos pressupostos, na parte em que desconsiderou o valor da transmissão das viaturas relativas à actividade de concessão de crédito com reserva de propriedade do numerador e denominador da percentagem de dedução aplicada ao IVA incorrido pelo Requerente nos recursos de utilização mista.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral considera procedente, nesta parte, o pedido de pronúncia arbitral.

B.3.

Por fim, a última questão *decidenda* que cabe analisar respeita à alteração, por parte do Requerente, do método de dedução na actividade de gestão da carteira própria de títulos.

O Requerente afirma que, no ano de 2015, procedeu à dedução de imposto incorrido de acordo com o disposto no Ofício-Circulado n.º 30 108, de 30 de janeiro de 2009. Assim, o Requerente adoptou o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista o que se traduziu na aplicação dum coeficiente de imputação específico de 7%.

No entanto, o Requerente considerou que esse método não se afigurava adequado para o apuramento da percentagem de dedução do IVA incorrido nos recursos que são utilizados pela actividade de gestão da carteira própria de títulos, dado que o mesmo não permite demonstrar a real utilização dos referidos recursos em cada uma das tipologias de operações desenvolvidas. Essa actividade limita-se a consumir um conjunto muito limitado e bem definido de recursos ao nível dos serviços centrais, o que torna justificável a adopção do método da

afecção real integral para os recursos afectos a essa área e, conseqüentemente, implica a revisão do cálculo do coeficiente de imputação específico.

Assim, a base tributável relativa à gestão da carteira própria de títulos deve ser desconsiderada do cálculo do coeficiente de imputação específico que havia apurado (7%) tendo o Requerente efetuado uma revisão do respetivo calculo que resultou numa percentagem de 9%.

Em consequência, o Requerente pretende recuperar adicionalmente o montante de imposto não deduzido ao longo do ano de 2015 e considera que tem o direito a regularizar o imposto em causa no prazo geral e supletivo de 4 anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, porque devido a erro de direito não procedeu *ab initio* à dedução do montante de IVA exigido pelo princípio da neutralidade.

Conforme ficou provado nos presentes autos, a Requerida entende que o procedimento adotado pelo Requerente relativamente à aplicação do método de afecção real integral na atividade de gestão da carteira própria de títulos não fere o quadro jurídico em vigor, assente no disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA e no Ofício-Circulado n.º 30108. Nestes termos, a Requerida considera legalmente admissível que o Requerente tenha encontrado um critério objetivo para efeitos de dedução do IVA afeto à atividade de gestão da carteira própria de títulos.

Sucedo porém, que para a Requerida verifica-se a inexistência de um erro na autoliquidação e, em consequência, a regularização do imposto decorrente da alteração retroativa do método de dedução só pode ser realizada nos termos do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, ou seja, até à declaração do último período de tributação do ano a que respeita. Ora, tendo já sido ultrapassado esse prazo, a Requerida considera que deve improceder a regularização do correspondente imposto pretendida pelo Requerente.

Cumpru apreciar.

*

Aqui chegados, é de notar, que o Requerente e a Requerida estão de acordo, conforme consta da matéria de facto dada como provada, que o procedimento, adotado pelo Requerente,

de aplicação do método de afetação real integral na atividade de gestão da carteira própria de títulos não suscita problemas de legalidade (vd., A.1. n.º 22 *supra*).

A concreta questão que se coloca agora nos autos prende-se com a posição da Requerida no sentido de que não está em causa um erro do Requerente, mas antes uma opção de alteração retroativa dos critérios de dedução relativos a bens de utilização mista. Daí resulta, segundo a Requerida, a improcedência da pretensão de regularização do correspondente imposto, que só pode ser realizada exclusivamente através do mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, ou seja, na última declaração do período a que respeita.

*

Circunscrita a questão torna-se necessário começar por analisar a tipologia de erros em que pode incorrer o sujeito passivo.

Os erros materiais, de acordo com Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, são “(...) *os erros a que se refere o número 6 do artigo 78.º do Código do IVA se reconduzem às situações em que o sujeito passivo se equivoca na materialização do ato de dedução ou liquidação, nomeadamente, por lapso na transcrição de valores ou por razões aritméticas, i.e., em ambas as situações erros menores e evidentes*”. Deste modo, “*estarão abrangidos por estes conceitos de erro (tipicamente) as situações em que o sujeito passivo se engana a efetuar uma operação aritmética, nomeadamente, quando pretende apurar o imposto dedutível contido numa fatura (com IVA incluído) de serviços de um fornecedor (erro de cálculo), ou, ainda que efetuando corretamente o cálculo, comete lapso na inscrição do montante do imposto a deduzir na declaração periódica (erro material)*”¹⁹.

Sobre o erro material o acórdão arbitral proferido no processo n.º 153/2018-T, do CAAD, afirma:

“(...) *o erro material ou de cálculo é rectificável nos termos do art.º 78.º/6 do CIVA aplicável, que dispõe que:*

¹⁹ Vd., “Afinal qual o prazo para deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica”, in *Cadernos IVA 2014*, Sérgio Vasques (coord.), Coimbra, Almedina, 2014, p. 44 e ss.

“A correção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efetuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respetivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.”

*A propósito da contagem deste prazo de 2 anos, a AT considerou já, no Ofício-Circulado n.º 30.082, de 17 de Novembro de 2005, que “A regularização deste tipo de erros é facultativa se for a favor do sujeito passivo e só pode ser efectuada no prazo de dois anos [...]. **Para os erros verificados no preenchimento das declarações periódicas, a contagem do novo prazo far-se-á a partir da data da sua apresentação** ou da data em que o prazo legal de apresentação termine, nos casos em que este não tenha sido observado” (sublinhado nosso), entendimento do qual não se vê fundamento para divergir.”*

O artigo 95.º-A, n.º 2 do CPPT contém um conceito de “erros materiais ou manifestos” indicando que nele se integram, *“designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso”*.

A AT, através do Ofício-Circulado n.º 30082, de 17-11-2005, da Direção de Serviços do IVA, procedeu à definição do que entende por erros materiais ou de cálculo, considerando que são *“aqueles que resultam de erros internos da empresa e não têm qualquer interferência na esfera de terceiros. Normalmente consistem em erros na transcrição das faturas para os registos ou dos registos para a declaração periódica, não compreendendo”* as seguintes situações: *“alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos; apuramento de pro rata e regularizações de IVA sobre imóveis e outros bens do ativo imobilizado ou relativas à afetação de imóveis a fins distintos daqueles a que se destinam.”*

O legislador, através de diversas normas²⁰, associa o erro de cálculo, designadamente erros aritméticos nas operações de cálculo do montante a deduzir, ao erro material.

²⁰ Vd., artigo 78.º, n.º 6, do Código do IVA, artigo 249.º do Código Civil, artigo 667.º do CPC de 1961 e o artigo 614.º do CPC de 2013.

Já o erro de direito verifica-se nas “*situações em que, não obstante a correta representação da realidade factual, o sujeito passivo se equivoca na determinação da norma aplicável*”²¹, ou seja, em que existe um erro de enquadramento legal, por o sujeito passivo ter feito uma incorreta interpretação da situação fáctica ou uma errada aplicação do direito e, consequentemente, liquida ou deduz imposto a mais ou a menos.

*

Neste ponto, torna-se agora útil transcrever as seguintes normas do Código do IVA:

O artigo 23.º, tem por epígrafe “*Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista*”, no n.º 6, dispõe o seguinte:

“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.” (sublinhado nosso)

O artigo 98.º, n.º 2, com a epígrafe “*Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução*”, tem o seguinte teor:

“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.” (sublinhado nosso)

*

De acordo com o artigo 22.º, n.º 2, do Código do IVA a regra é a de que, ressalvadas as excepções especialmente previstas na lei, a dedução do IVA tem de ser feita na declaração periódica correspondente ao período em que o IVA a deduzir foi suportado, e não, livremente,

²¹ Vd., Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *in art. cit.*.

em qualquer outra declaração periódica subsequente, já que tal é a forma de assegurar que o IVA é deduzido no mesmo período em que é suportado.

O caso previsto no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA integra uma dessas excepções e permite aos sujeitos passivos, na declaração periódica do último período do ano a que respeitem, corrigir a sua dedução provisória, em função dos valores apurados no final do ano.

Coisa distinta – e não incompatível – com tal norma, é o prazo do exercício do direito à dedução, que corresponde ao período de tempo durante o qual é permitido ao sujeito passivo fazer valer o direito à dedução que lhe caiba, em determinado período. Assim, o n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA estabelece um limite máximo de quatro anos quanto ao exercício daquele direito.

Não existindo qualquer limite temporal especial para exercício do direito à dedução com fundamento em erro de direito, será aplicável o regime geral sobre esta matéria que consta do artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA que, fixa um limite máximo de quatro anos.

*

Actualmente, afigura-se pacífico na jurisprudência fiscal que o prazo para o exercício do direito à regularização do IVA, em situações que os sujeitos passivos hajam incorrido em erro no regime do direito aplicável à dedução do imposto incorrido na aquisição de recursos utilizados no âmbito da sua actividade é o prazo geral e supletivo de 4 anos, estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.

A este respeito o Acórdão do STA, de 28-06-2017, proferido no processo n.º 01427/14 é muito claro ao afirmar:

“O artigo 23.º do CIVA estabelece os «métodos de dedução relativa a bens de utilização mista», quando o sujeito passivo de IVA efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito a dedução. De acordo com o método de afetação real o sujeito passivo efetua a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados (artigo 23.º n.º 1 al. a) e n.º 2). De acordo com o método de percentagem de dedução (pro rata) o sujeito passivo efetua a dedução na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução (artigo 23.º n.º al. b) e n.º 2).

Nos termos do n.º 4, do referido artigo 23.º, a percentagem de dedução resulta de uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução e no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica.

A especificidade do método de percentagem de dedução, prevista no n.º 1 alínea b), resulta do facto de o direito à dedução ser proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução sobre o total do volume de negócios.

A aplicação dos métodos de dedução relativos a bens de utilização mista é juridicamente complexa pelo que o erro decorrente da aplicação deste regime jurídico não constitui nem erro material nem erro de cálculo.”

*

Sobre esta questão o Tribunal subscreve a posição expressa no acórdão arbitral proferido no processo n.º 646/2018-T, do CAAD, ao afirmar:

“(…) o Requerente não pretende alterar, retroactivamente, as opções que tomou relativamente aos métodos de apuramento do montante a deduzir correspondente à utilização de recursos mistos.

O que está em causa, isso sim, é a verificação da correcta aplicação do método escolhido, ou seja, se daquele, aplicado nos termos legais, resulta o montante apurado em determinada (auto)liquidação, ou outro.

Ressalvado o respeito devido, não será de ter por aceitável o entendimento de que, uma vez que o sujeito passivo pode optar por deduzir menos imposto do que aquele que resulta da aplicação dos critérios legais, sempre que tal ocorrer inexistente erro.

Efectivamente, fosse assim, e nunca, em situação alguma, haveria erro em qualquer liquidação por ter sido deduzido imposto em montante inferior ao devido, já que o raciocínio em questão seria sempre válido em relação a qualquer tipo de dedução, dado que o sujeito passivo pode sempre optar por deduzir menos imposto do que aquele que, legalmente, lhe for possível, sem que daí advenham quaisquer consequências.

Daí que, naturalmente, não seja de reconhecer, nesta matéria, razão à AT, considerando como o TCA-Sul, no seu acórdão 28-09-2017, proferido no processo 263/16.0BELLE, que: “1)

Vigora no ordenamento jurídico português o dever de a Administração proceder à revisão dos actos tributários, no prazo de quatro anos a contar da data da exigibilidade do imposto, sempre que detecte uma situação de cobrança ilegal de tributos, seja por excesso, seja por defeito.

2) Existe erro de direito, fundamento do pedido de revisão do acto tributário, se na autoliquidação do imposto foi deduzido menos imposto do que o devido, por incorrecta aplicação do pro rata.

Assim, estando em causa erros de direito, e não uma alteração retroativa dos critérios de dedução relativos aos bens e serviços de utilização mista, nenhum obstáculo se verifica à aferição e correcção de tais erros. “

*

No caso *sub judice* é convicção deste Tribunal que a opção do Requerente relativamente ao método de dedução na actividade de gestão da carteira própria de títulos expressa na autoliquidação constituiu um erro de direito. Assim, o Requerente tem o direito a regularizar o imposto em causa no prazo de 4 anos estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.

Pelo exposto, o pedido arbitral é procedente neste ponto.

B.4.

O Requerente solicita também a restituição do valor do IVA pago em excesso no ano de 2015 e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

O erro da autoliquidação é imputável à Requerida, pois foram seguidas pelo Requerente – ainda que de modo contrariado – as orientações da Autoridade Tributária e Aduaneira constantes do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30-01-2009.

Efectivamente, os pedidos à restituição do imposto indevidamente pago e de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios são meros pedidos acessórios do pedido principal anulatório, sendo uma consequência automática, *ope legis*, da procedência do pedido anulatório.

Como tem sido reconhecido pela jurisprudência, “*o direito aos juros indemnizatórios, desde que verificados os respectivos pressupostos, deve ser reconhecido pela AT ao sujeito passivo, independentemente do pedido por ele formulado nesse sentido (cfr. art. 100.º da LGT e art. 61.º, n.º 2, do CPPT).*”²².

A Requerida não questiona a quantificação efectuada pelo Requerente do montante do IVA alegadamente pago em excesso.

Nestes termos, o Requerente tem direito à restituição das quantias indevidamente pagas acrescidas de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT desde as datas dos pagamentos indevidos até ser reembolsado.

Todavia, não constam dos autos comprovativos do pagamento das quantias autoliquidadas (vd., A.2. *supra*), e, em consequência, não há fundamento factual para se decidir neste processo se há ou não direito ao reembolso das quantias pagas e a juros indemnizatórios.

Por isso, têm de ser julgados improcedentes os pedidos de restituição das quantias pagas e de juros indemnizatórios formulados no presente processo arbitral, sem prejuízo de, se necessário, em sede de execução de julgado, caso se provem os respetivos pressupostos, serem reconhecidos esses mesmos direitos.

B.5.

O Requerente solicita o reenvio prejudicial para o TJUE, a título subsidiário, caso subsistam dúvidas quanto à interpretação dos artigos 168.º e 173.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho ou de qualquer outra norma da mesma Diretiva relativamente às questões suscitadas nos autos.

O Tribunal entende que não subsistem dúvidas interpretativas relativamente às normas *supra* identificadas da Diretiva 2006/112/CE e que a solução adoptada no presente acórdão se revela plenamente de consonante com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

²² Cfr., Ac. do STA de 03-05-2018, proferido no processo 0250/17.

Atendendo ao exposto, o Tribunal considera que não se justifica o requerido reenvio prejudicial.

C. DECISÃO

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

- a) Anular parcialmente a autoliquidação de IVA, referente ao ano 2015, materializada na declaração periódica de imposto, referente ao mês de Dezembro daquele ano;
- b) Anular o acto de indeferimento da Reclamação Graciosa (Procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2017...) interposta pelo Requerente, que teve o acto tributário, mencionado na alínea anterior, como objecto;
- c) Julgar improcedentes os pedidos de reembolso e de juros indemnizatórios, sem prejuízo de poderem vir a ser reconhecidos em execução do presente acórdão;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante indicado *infra*.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 3.531.726,67 (três milhões, quinhentos e trinta e um mil, setecentos e vinte seis euros e sessenta e sete cêntimos), 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

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 44.982,00 (quarenta e quatro mil, novecentos e oitenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de julho de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Cristiana Maria Leitão Campos)

O Árbitro Vogal

(Olívio Mota Amador)