

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 693/2024-T

Tema: IVA. Locação financeira e ALD. Pro rata. Direito à dedução. Coeficiente de Imputação Específico : Ofício - Circulado n.º 30108.

SUMÁRIO

- I O normativo constante do n.º 2 (conjugado com o n.º 3) do artigo 23.º do Código do IVA não representa uma transposição para o direito interno da regra da determinação do direito à dedução acolhida na alínea c) terceiro parágrafo n.º 5 do artigo 17.º, da Sexta Diretiva, que se configura como uma disposição derogatória da regra prevista no primeiro parágrafo n.º 5 do artigo 17.º, e n.º1 do artigo 19.º, de tal Diretiva.
- II A alínea c) do n.º2 do artigo 173.º da Diretiva IVA não foi adequadamente transposta pelos números 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA, não permitindo à AT a imposição do método da afetação real previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009 (coeficiente de imputação específico), no caso de instituições de crédito que desenvolvam simultaneamente atividades de Leasing ou de ALD.
- III A interpretação da alínea b) do n.º3 e n.º2 do artigo 23.º do CIVA, levada a cabo pela AT, entendida esta como norma habilitante a aplicar ou a impor à Requerente um coeficiente de dedução diverso do método *pro rata*, através da imposição de utilização do «coeficiente de imputação específico» indicado no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108, é material e formalmente inconstitucional, por violação dos princípios da separação dos poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), do n.º 5 do artigo 112.º, da CRP, do princípio da legalidade tributária (n.º2 do artigo 103.º da CRP) e da reserva de lei

1.

da Assembleia da República [(alínea i) n.º1 do artigo 165.º da CRP], não tendo o legislador feito uso da faculdade que o TJUE entende estar à disposição dos Estados membros de limitar os valores a inserir no numerador e no denominador da aludida fração.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. O contribuinte A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede no ..., na..., n.º ..., ...-... Porto, doravante abreviadamente designado por “Requerente” ou “Banco”, representado por B... e C..., Advogados com escritório sito na ..., n.º...- ..., em Lisboa, apresentou, no dia 28 de maio de 2024, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a); artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAMT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral (doravante designado por PPA) sobre a ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios (doravante designadas por “Liquidações Adicionais”), relativas ao período de tributação de 2020, no montante total de € 3.952.896,99, no qual se inclui um montante de € 3.319.513,93 resultante de uma correção para efeitos de IVA (alteração do pro rata de 17% para 10%) que se contesta, acrescida dum valor proporcional de juros compensatórios que se estima ascenderem a 375.423,37 num total de € 3.694. 937,70 (de € 3.319.513,95+375.423,37),

2.

- pedindo a anulação dessa liquidação relacionada com a correção de IVA, com o consequente reembolso, acrescido de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
 4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
 5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
 6. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 6 de agosto de 2024; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
 7. Por Despacho de 19 de agosto de 2024, foi a AT notificada para nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
 8. A AT apresentou a sua Resposta em 30 de setembro de 2024.
 9. Por Despacho de 30 de outubro de 2024, foi dispensada a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, uma vez que as questões que subsistem são de Direito e não foi apresentada prova testemunhal, notificando-se as partes para apresentarem alegações escritas.
 10. A Requerente, por email datado de 19 de novembro de 2024, apresentou alegações.
 11. A Requerida não apresentou alegações.
 12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
 13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
 14. O processo não enferma de nulidades.

II. Matéria de Facto

II.1. Factos provados

3.

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma instituição financeira, que, para além da atividade bancária, também desenvolve a atividade de locação financeira, factoring e aluguer de longa duração (ALD), compreendendo desta forma simultaneamente operações isentas de IVA, nos termos do n.º 27 do art. 9.º do CIVA, e operações sujeitas e não isentas, qualificando-se como um sujeito passivo misto. Entre a atividade tributável não isenta (operações ativas do ponto de vista de IVA), encontram-se as operações de locação financeira e ALD, relativamente às quais, o Banco procede à liquidação de IVA sobre o valor da renda a receber dos locatários. No âmbito destas operações, o Requerente, como locador, adquire a terceiros os bens objeto de locação, deduzindo (com exceção da locação financeira imobiliária sem renúncia à isenção) o IVA que suportou na sua aquisição, entregando ao locatário esses bens para seu uso e fruição, recebendo em contrapartida rendas, em geral acrescidas de IVA (com exceção da locação financeira imobiliária sem renúncia à isenção), as quais são compostas pela amortização de capital resultante da aquisição do bem, juros e outras despesas, cfr fls. 11/60 alínea a) Da atividade prosseguida pelo sujeito passivo e do respetivo enquadramento fiscal em sede de IVA do ponto V.2.2.2 Apuramento da percentagem da dedução específica (art.23.º do CIVA) do RIT¹. Daqui se conclui que o Requerente nas rendas (locação financeira e ALD) liquidadas aos seus clientes, inclui a parcela da amortização de capital.
2. Igualmente em sede de inspeção tributária, apurou-se que *“Neste contexto, a dedução do IVA suportado na aquisição, pelo locador (A...), dos bens locados ocorre por imputação direta nos termos do número 1 do art.º 20.º do CIVA, porque existe uma conexão direta*

¹ RIT – Relatório de Inspeção Tributária previsto no art.º 62.º do RCPITA resultante do procedimento inspeção externa credenciado pelo OI 2023... de âmbito geral (alínea a) n.º1 do art.º 14.º RCPITA) relativo ao exercício de 2020, cujo teor na parte respeitante ao IVA, se dá por inteiramente reproduzido, anexo ao PPA como Doc. 14 correspondente aos ficheiros Doc.n.º14_pt1, Doc. n.º14_pt2.pdf e Doc. n.º14_pt3.pdf. Todas as referências relativas a IVA no RIT nos presentes autos, constam do seu ponto V.2.2.2 Apuramento da percentagem da dedução específica (art.23.º do CIVA) correspondendo ao ficheiro Doc. n.º14_pt2.pdf.

entre a aquisição dos bens e as operações ativas para efeitos de dedução do imposto, ou seja, o facto de as aquisições de bens se destinarem a realização de operações sujeitas em imposto e dele não isentas. Contudo, quanto ao IVA suportado nas aquisições de bens e serviços de utilização mista, o A... utiliza o método da afetação real, previsto no número 2 do art.º 23.º do CIVA, relativamente a aquisições de bens e serviços associados a terminais de pagamento automático débitos diretos e pagamento de serviços, e quanto aos gastos que abrangem as atividades em que não é possível uma alocação direta, em 2020, adotou o método geral e supletivo da percentagem de dedução previsto na alínea b do número 1 do art.º 23.º do CIVA, tendo apurado nos termos do número 4 do mesmo artigo uma percentagem de dedução de 17%. Esta percentagem (17%) corresponde à proporção entre o somatório das operações tributadas com as operações isentas com direito a dedução e com as operações não sujeitas com direito a dedução e a totalidade das operações realizadas. (...) Assim, com base nos elementos exibidos, constatou-se que o banco incluiu na fração, no numerador o valor de €202.679.843,56 e no denominador a verba de €405.468.814,42, relativo à componente de capital para efeitos do apuramento da percentagem de dedução”, cfr 13/60, 14/60 e 15/60 da alínea a) Da atividade prosseguida pelo sujeito passivo e do respetivo enquadramento fiscal em sede de IVA do ponto V.2.2.2 Apuramento da percentagem da dedução específica (art.23.º do CIVA) do RIT, ficando provado que o Requerente no cálculo do pro rata definitivo para 2020, para as operações passivas relativas à aquisição de bens e serviços de utilização mista (*inputs promíscuos*) em que não é possível uma alocação direta às operações a jusante, incluiu quer no numerador quer no denominador a parcela respeitante à amortização financeira de capital, dando origem a uma percentagem de dedução de 17%².

² O *pro rata* de dedução de IVA definitivo de 2020 apurado pelo Requerente de 17% considerou no numerador um montante total € 375.002.876,55 relativo a operações tributadas (€309.975.637,67), operações isentas com direito a dedução (€48.876.924,27) e operações não sujeitas com direito a dedução (€16.150.314,61) enquanto no denominador foi considerado um montante total de €2.219.869.714,50 correspondente a operações tributadas (€309.975.637,67), operações isentas com direito a dedução (€48.876.924,27), operações não sujeitas com direito a dedução (€16.150.314,61) e operações isentas sem direito a dedução (1.844.866.837,95) conforme cfr fls. 12/60 alínea b) Da atividade prosseguida pelo sujeito passivo e do respetivo enquadramento fiscal em sede de IVA do ponto V.2.2.2 Apuramento da percentagem da dedução específica (art.23.º do CIVA) do RIT.

3. A AT não concordou com a metodologia usada pelo Requerente [inclusão quer no numerador quer no denominador da parcela de amortização financeira para afeitos de cálculo de *pro rata* relativo a bens e serviços de utilização mista (inputs promíscuos) em que não se podia fazer a alocação direta dos mesmos às atividades de locação financeira e ALD], por entender que o uso do método do *pro rata* a bens e serviços de utilização mista, pode conduzir a distorções na tributação, e, o n.º 2 do art. 23.º do CIVA a habilita a impor condições especiais para a determinação do direito à dedução do IVA suportado na aquisição desse tipo de bens e serviços. Entende que no caso da utilização de bens e serviços mistos que não possam ser alocados diretamente a uma atividade, deverá ser utilizado o método da afetação real através de critérios objetivos, e quando isso não seja possível, deverá utilizar um [(...) “coeficiente de imputação específico”³ constituído por um rácio objetivo em que as respetivas variáveis (no numerador e no denominador), sendo não só homogéneos e coerentes entre si como é especialmente direcionadas às atividades em apreço, permitirá-atraves de uma percentagem bem específica de dedução (o coeficiente de imputação específico) - espelhar com objetividade o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das atividades (isto é, permitirá determinar o grau de utilização dos bens e serviços adquiridos a montante nas operações a jusante sujeitas com direito a dedução e sem direito a dedução), em cumprimento do n.º 2 do art. 23.º do CIVA. Considera-se assim plenamente justificado que, no apuramento da percentagem de dedução específica (o coeficiente de imputação específico), apenas se inclua no coeficiente o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos a atividade de locação financeira. O lucro do Banco, na área da locação financeira ou ALD deriva essencialmente da taxa de juro (e das comissões) que cobra aos clientes, não da recuperação do capital” emprestado” através de um contrato de locação financeira. Consequentemente, e decorrente da natureza das operações efetuadas pelo A..., o método do *pro rata* previsto

³ Tal como é referido no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 2009-01-30.

no n.º 4 do art. 23.º do CIVA, por si utilizado, tem na sua base de cálculo grandezas que, refletindo realidades bem diversas, lhe retiram rigor para atingir o objetivo que lhe subjaz, que é o de determinar a parcela dedutível do imposto contido nos bens e serviços de utilização mista, sendo a falta de coerência das variáveis nele utilizadas suscetível de provocar vantagens ou desvantagens injustificadas, logo passível de conduzir a “distorções significativas na tributação” cfr fls. 21/60 da alínea e) Da atividade prosseguida pelo sujeito passivo e do respetivo enquadramento fiscal em sede de IVA do ponto V.2.2.2 Apuramento da percentagem da dedução específica (art.23.º do CIVA) do RIT, tendo a AT aplicado um “coeficiente de imputação específico” do qual resultou um novo *pro rata* de dedução no montante de 10%⁴ em que, quer no numerador quer no denominador, não foi incluída a parcela de amortização de capital, cfr fls. 56/60 da alínea j) Do apuramento e da síntese conclusiva do ponto V.2.2.2 Apuramento da percentagem da dedução específica (art.23.º do CIVA) do RIT..

4. Resultante da aplicação do novo *pro rata* de 10%, a AT apurou IVA em falta no montante de €3.319.513,95 cfr fls. 11/60 do ponto V.2.2.2 Apuramento da percentagem da dedução específica (art.23.º do CIVA) do RIT onde se refere “Apurou-se IVA em falta, no montante de €3.319.513,93⁵, em resultado de Banco ter procedido a dedução de IVA, pelo método do *pro rata*, no montante de €8.061.764,57, quando, em resultado da correta aplicação da disciplina vertida no art.º 23.º do CIVA, apenas o montante de €4.742.250,64 é passível de dedução. Este IVA deduzido em excesso pelo Banco – por ter apurado e aplicado um coeficiente de dedução de IVA de 17%, ao invés de um coeficiente de 10% - resulta de o

⁴ O *pro rata* de dedução de IVA definitivo de 2020 apurado pela AT de 10% considerou no numerador um montante total de € 172.323.032,99 relativo a operações tributadas (€111.498.742,81), operações isentas com direito a dedução (€44.673.975,57) e operações não sujeitas com direito a dedução (€16.150.314,61) enquanto no denominador foi considerado um montante total de €1.814.400.900,08 correspondente a operações tributadas (€111.498.742,81), operações isentas com direito a dedução (€44.673.975,57), operações não sujeitas com direito a dedução (€16.150.314,61) e operações isentas sem direito a dedução (1.642.077.997,09) conforme fls 56/60 da alínea j) Do apuramento e da síntese conclusiva do ponto V.2.2.2 Apuramento da percentagem da dedução específica (art.23.º do CIVA) do RIT.

⁵ O montante de IVA em falta, €3. 319.513,93 resulta da diferença entre €8.061764,57 (imposto deduzido pela Requerente) e € 4.442.250,64 (imposto que a Requerente deveria deduzir segundo a Requerida) por aplicação do art. 23.º CIVA.

pro rata geral utilizado pelo Banco não se mostrar adequado as especificidades da atividade de locação financeira e ALD por si desenvolvidas e, tal como decorre da parte final do n.º 6 do art. 23.º do CIVA do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), reporta-se ao período de dezembro de 2020.”, tendo a Requerente sido notificada da liquidação adicional n.º 2024 ... e documentos de Acerto de Contas ID n.º 2024 ...(IVA em falta) e ID n.º 2024 ... (juros compensatórios) nos montantes, respetivamente de € 3.322.044,67 e €375.709,59. O Requerente efetuou o pagamento de ambos os montantes, facto não controvertido.

5. Em 28 de maio de 2024, a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

II.2. Matéria de facto não-provada

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

II.3. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. n.º 2 artigo 123.º, do CPPT e n.º 1 do artigo 596.º n.s 3 e 4 do artigo 607.º, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas

8.

- a) e e) n.º1 do artigo 29.º do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90º do CPTA e n.º 2 artigo 5º e artigo 411.º, todos do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência [(cfr. Alínea e) do artigo 16.º do RJAT, e n.º4 do artigo 607º, do CPC, aplicável ex vi pela alínea e) n.º1 do artigo 29.º do RJAT)].
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. n.º5 do artigo 607.º, do CPC, *ex vi* alínea e) n.º1 artigo 29.º do RJAT).

III. Matéria de Direito

III.1. Enquadramento da questão e posição das Partes

III.1.1. Legislação aplicável sobre o direito à dedução de IVA

Os artigos 168.º, 173.º e 174.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho (doravante designada por DIVA), de 28-11-2006, estabelecem o seguinte:

9.

Artigo 168.º

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 os montantes seguintes:

- a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;*
- b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;*
- c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);*
- d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;*
- e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.*

Artigo 173.º

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

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

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

- a) *Autorizar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses sectores;*
- b) *Obrigar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses sectores;*
- c) *Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;*
- d) *Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo do n.º 1, relativamente a todos os bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;*
- e) *Estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respectivo montante for insignificante. Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;*

Artigo 174.º

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

- a) *No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução em conformidade com os artigos 168.º e 169.º;*
- b) *No denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.*

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

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo do pro rata de dedução não são tomados em consideração os seguintes montantes:

- a) O montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na sua empresa;*
- b) O montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras;*
- c) O montante do volume de negócios relativo às operações referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º, se se tratar de operações acessórias.*

3. Quando façam uso da faculdade prevista no artigo 191.º de não exigir a regularização em relação aos bens de investimento, os Estados–Membros podem incluir o produto da cessão desses bens no cálculo do pro rata de dedução.

Os artigos 16.º, 19.º, 20.º e 23.º do CIVA estabelecem o seguinte, no que está em causa no presente processo:

Artigo 16.º

Valor tributável nas operações internas

1 - Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 10, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

2 - Nos casos das transmissões de bens e das prestações de serviços a seguir enumeradas, o valor tributável é:

(...)

h) Para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, o valor da renda recebida ou a receber do locatário.

Artigo 19.º

Direito à

dedução

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

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

Artigo 20.º

Operações que conferem o direito à dedução

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

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

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua 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.*

- 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.

III.1.2. O direito à dedução de IVA suportado com aquisições de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributadas

Por isso, por força do disposto da alínea a) nos artigos 168.º, da DIVA e alínea a), n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, a Requerente tem, em princípio, direito a deduzir o IVA suportado a montante nas aquisições de bens e serviços utilizados nas suas operações tributadas.

Em Portugal, a atividade de locação financeira mobiliária é totalmente tributada e não isenta, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, pelo que uma entidade que desenvolva apenas este tipo de atividade pode deduzir todo o IVA suportado para a realizar.

Porém, a Requerente é um sujeito passivo misto, pois é uma instituição de crédito que, além de desenvolver atividade tributada e não isenta de locação financeira e ALD, realiza também operações isentas, neste caso apenas operações de concessão de crédito para aquisição de veículos, que beneficiam da isenção prevista no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.

Relativamente aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações económicas com direito à dedução, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações [n.º1 do artigo 173.º, da DIVA e alínea b) n.º1 do artigo 23.º, do CIVA)].

Essa proporção ou pro rata de dedução é determinada por uma fracção que inclui «*no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução*» e «*no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução*» [alíneas a) e b) n.º 1 do artigo 174.º da DIVA].

Aplicando estas regras, sendo a atividade de locação financeira tributada e não isenta, quanto à totalidade do valor das rendas [alínea h) n.º2 do artigo 16.º, do CIVA], o montante destas deverá ser incluído totalmente no numerador, inclui-se no «*montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução*».

III.1.3. A limitação do direito à dedução relativamente a IVA suportado com aquisições de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributadas

Estas regras da determinação do pro rata de dedução relativamente a actividades económicas, podem ser afastadas nas situações previstas no n.º 2 do artigo 173.º da DIVA, em que se inclui «*autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços*».

Eventualmente, terá sido ao abrigo desta disposição, que tem alguma correspondência como os n.ºs 2 e 3, alínea b) do artigo 23.º do CIVA, que o Ofício-Circulado n.º 30108 estabeleceu, para este tipo de instituições que desenvolvem concomitantemente atividade de locação financeira, integralmente tributada, e outras atividade isentas, um regime especial relativo ao exercício do direito à dedução, por entender que «*o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata 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”» (ponto 8).

Por um lado, esse regime consiste, em primeira linha, em impor a este tipo especial de sujeitos passivos, relativamente aos bens de utilização mista, a dedução segundo a afectação real, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º, do CIVA, *«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».*

Em segunda linha, no ponto 9 daquele Ofício-Circulado n.º 30108, ainda *«na aplicação do método da afectação real»*, estabelece-se que *«sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD».*

Em suma, o regime especial previsto no Ofício-Circulado consiste em impor a este tipo de sujeitos passivos a dedução segundo a *«afectação real»*, que deverá ser efectuada de duas formas:

- preferencialmente, *«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»;*
- sempre que tal não seja possível, a *«afectação real»* será efectuada utilizando um *«coeficiente de imputação específico»*, que é determinado calculando a percentagem de dedução apenas com base no montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD, e não, como resultaria da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º, com base em *«todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica».*

Como ficou provado, a Requerente utilizou uma percentagem de dedução de 17%, ao abrigo do n.º4 do artigo 23.º do CIVA, tendo considerado relativamente a bens e serviços de utilização mistas quer no numerador quer no denominador a parcela da amortização de capital nas rendas de locação financeira e ALD, vindo a ser posteriormente alterada essa percentagem de dedução para 10%, através da aplicação do “*coeficiente de imputação específico*” previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado.

III.1.4. Posição da Requerente no Pedido de Pronúncia

1. A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo ao ano de 2020 de âmbito geral, tendo sido notificada das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, conforme quadro infra:

Período	Liquidação de IVA N.º	Liquidação de Juros N.º	Acerto de Contas ID N.º	Valor a pagar adicionalmente	Doc. N.º
2020/01	2024...	-	2024 ...	€ 27.540,78	1
	-	2024 ...	2024...	€ 4.171,10	
2020/02	2024...	-	2024...	€ 42.802,30	2
	-	2024 ...	2024...	€ 5.169,10	
2020/03	2024 ...	-	2024...	€ 39.204,40	3
	-	2024 ...	2024 ...	€ 4.734,60	
2020/04	2024 ...	-	2024 ...	€ 21.052,56	4
	-	2024 ...	2024 ...	€ 2.955,43	
2020/05	2024 ...	-	2024 ...	€ 17.352,09	5
	-	2024 ...	2024 ...	€ 2.375,09	
2020/06	2024...	-	2024 ...	€ 22.723,63	6
	-	2024 ...	2024 ...	€ 3.038,12	
2020/07	2024 ...	-	2024 ...	€ 25.175,81	7
	-	2024 ...	2024 ...	€ 3.280,44	

18.

2020/08	2024 ...	-	2024 ...	€ 16.884,81	8
	-	2024 ...	2024 ...	€ 2.163,11	
2020/09	2024 ...	-	2024 ...	€ 7.635,14	9
	-	2024...	2024 ...	€ 943,82	
2020/10	2024 ...	-	2024 ...	€ 2.509,25	10
	-	2024 ...	2024 ...	€ 301,10	
2020/11	2024 ...	-	2024 ...	€ 2.802,37	11
	-	2024 ...	2024 ...	€ 327,68	
2020/12	2024 ...	-	2024 ...	€ 3.322.044,67	12
	-	2024 ...	2024 ...	€ 375.709,59	
Total:				€ 3.952.896,99	

2. A liquidação adicional relativa ao período de 2020/12 teve por base uma correção meramente aritmética em sede de IVA no montante de €3.319.513,93, referente ao apuramento do *pro rata* de dedução definitivo, com o alegado fundamento de o *pro rata* geral utilizado pelo Banco (Requerente), no valor de 17%, não refletir as especificidades da atividade de locação financeira e aluguer de longa duração (“ALD”) por si desenvolvidas, determinando-se a respetiva redução para 10%, através da aplicação dum “*coeficiente de imputação específico*”, previsto no Ofício-Circulado 30108, conforme consta no RIT.

3. A Requerente levanta as seguintes questões relevantes para o caso concreto, a saber

- (i) O artigo 23.º n.º2 e 3 al. b) é norma habilitante para a imposição dum “*coeficiente de imputação específico*”, conforme previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado 30108 ?
- (ii) A interpretação que a AT faz dos normativos acima referidos é aceitável à luz dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da reserva de lei e da separação dos poderes?

- (iii) Inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal?

Assim,

- (i) O artigo 23.º n.º2 e 3 al. b) é norma habilitante para a imposição dum “coeficiente de imputação específico”, conforme previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado 30108
1. A Requerente defende que a resposta à questão (i) do ponto 3, é negativa. Defende que a sua posição tem respaldo a nível da legislação europeia em sede de IVA, em termos de Diretivas.
 2. A matéria relativa ao IVA, encontra-se plasmada na DIVA que revogou a Diretiva n.º 77/388/CEE, do Conselho de 17 de maio de 1977 (designada por Sexta Diretiva);
 3. De acordo com o disposto nos artigos 168.º e 169.º da DIVA, quando um sujeito passivo exerça operações que conferem direito à dedução e que não conferem direito à dedução, o IVA incorrido por esse sujeito passivo deve em primeira linha ser deduzido de acordo com o método de afetação real;
 4. O n.º1 do artigo 173, da DIVA prevê que: “*No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.*” e que (...) “*o pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.*”
 5. O *pro rata* geral, apurado nos termos do artigo 174.º da Diretiva IVA, resulta de uma fração que inclui (a) no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido

de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução em conformidade com os artigos 168.º e 169.º e (b) no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.

6. Para além do *pro rata* relativo ao volume de negócios, a Diretiva IVA prevê diversas possibilidades “alternativas” de afetação real com base em critérios de repartição específicos, tal como vêm definidos no n.º 2 do artigo 173.º da DIVA.
7. Em termos de legislação interna, o artigo 23.º do CIVA prevê:

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

- a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2;
- b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

2 – Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam

21.

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

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

8. Foi ao abrigo deste quadro normativo, mais concretamente, dos n.º2 e n.º3 do artigo 23.º do CIVA, que a AT entendeu que o método usado pela Requerente, *pro rata* geral (previsto no n.º1 do artigo 23.º do CIVA) conduzia a distorções na tributação, tendo sido este o fundamento para efetuar a correção aritmética no montante de €3.319.513,93. A Requerente entende que da análise das normas citadas anteriormente, a lei não define os exatos termos em que deva ser aplicado outro método alternativo à afetação real, por um

lado, ou ao *pro rata* de dedução, por outro. Esta definição surge apenas e só no Ofício-Circulado nos pontos 7, 8 e 9, através da utilização do “*critério de imputação específico*” aí previsto, e, que foi utilizado em sede de inspeção inspetiva, tendo dada origem a uma correção aritmética no montante de €3.319.513,93, constituindo uma violação dos princípios constitucionais da legalidade fiscal, separação e poderes, proibição da retroatividade fiscal e da proteção da confiança.

9. Igualmente entende que o “*critério de imputação específico*” aplicável a sujeitos passivos mistos, como é o caso da Requerente, só está previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado, não se encontrando densificado no artigo 23.º do CIVA, e como tal, as liquidações adicionais, no caso concreto, devem ser anuladas.

(i) *A inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade fiscal e da separação e poderes*

1. A Requerente defende que o princípio da legalidade fiscal se encontra previsto no n.º2 do artigo 103.º e al. i) n.º1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa (“**CRP**”), sendo comum a asserção de que o primeiro dos identificados preceitos contém o princípio da legalidade fiscal em sentido material, e que o segundo contém o princípio da legalidade fiscal em sentido formal (também designado princípio da reserva de lei formal).
2. O princípio da legalidade em sentido material, plasmado no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, exige que a lei seja tão completa quanto possível no que respeita aos elementos essenciais dos impostos, isto é, a incidência, a taxa, os benefícios e as garantias essenciais, enquanto que o princípio da reserva formal é da exclusiva competência da Assembleia República (ARP) a “*Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*”, podendo ser dada autorização ao Governo para legislar sobre os elementos essenciais, de acordo com o estatuído nos números 2 a 5 do artigo 165.º da CRP.

23.

3. Tendo em conta o princípio da legalidade fiscal em qualquer das suas dimensões jurídico-constitucionais, material e formal, levanta-se a questão de saber se, quando é imposto aos sujeitos passivos mistos a aplicação do “*critério de imputação específico*” não estando o mesmo expressamente previsto no CIVA, mas, apenas no Ofício-Circulado, não se estará a violar o dito princípio da legalidade tributária? Entende que sim, na medida em que a AT no Ofício-Circulado não está a interpretar a lei, mas sim, a “*legislar*” sobre uma matéria - exercício do direito à dedução - que por imperativo constitucional, compete à ARP ou ao Governo através de autorização expressa daquela e, cuja posição assumida tem respaldo doutrinário, conforme documento anexo ao PPA sob a forma de um Parecer Jurídico (Doc. 15).
4. A Requerente pretende igualmente sindicá-lo junto deste Tribunal Arbitral e também do Tribunal Constitucional, se a interpretação normativa da alínea b) n.º 3 e 2 do artigo 23.º do CIVA aplicada em sede de procedimento inspetivo por parte da AT relativo aos bens e serviços de utilização mista com a aplicação do “*critério de imputação específico*” suscita questões de inconstitucionalidade. Entende que sim, uma vez que relativamente a bens de utilização mista o artigo 23.º do Código do IVA prevê, apenas e só, o exercício do direito à dedução do IVA de acordo com um de dois métodos: o método da afetação real e o método do pro rata de dedução. O n.º 2 do artigo 23.º do CIVA estabelece a possibilidade de a AT “*vir a impor condições especiais*” ou “*fazer cessar*” o procedimento de “*dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito*” desde que haja “*distorções de tributação*” ou por aplicação do método da afetação real ou por aplicação do pro rata geral, conforme al. b) do n.º 3 do artigo 23.º do CIVA. Ora, nem o n.º 2 nem o n.º 3, ambos do artigo 23.º do CIVA, densificam o conceito de “*condições especiais*” nem “*distorções de tributação*” e, é com base neste enquadramento normativo

que surge o conceito de “*coeficiente de imputação específico*” previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado mas sem qualquer referência ao n.º3 do artigo 23.º do CIVA. É nesta medida que a Requerente defende que o método do exercício do direito à dedução previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado assume um carácter inovatório, violando o princípio da legalidade fiscal numa perspetiva jurídico-constitucional, uma vez que o exercício do direito à dedução integra a reserva de função legislativa da ARP, não competindo à AT regulamentar a mesma, mas sim, à ARP ou ao Governo com a devida autorização dada por aquela. Por outro lado, estamos perante uma situação que viola um princípio fundamental do Estado de Direito, o da separação de poderes, previsto nos artigos 2.º e 111.º da CRP. Neste caso, estamos perante uma “*invasão pelo poder administrativo de um domínio que a ordem constitucional reserva ao poder legislativo, ou seja, em que esta não é indiferente a que a regulação da matéria – os elementos essenciais [in casu, do direito à dedução do IVA] – conste de decreto-lei ou de mero regulamento*”. A Requerente entende estar-se perante uma “*usurpação de função legislativa*” através da publicação do Ofício - Circulado relativo ao exercício do direito à dedução em sede de IVA. Deste modo, considera que, quer atendendo ao conteúdo quer aos efeitos provenientes da publicação do Ofício-Circulado, não pode considerar-se senão inconstitucional o disposto no n.º3 e n.º2 do artigo 23.º do CIVA, se interpretado nos termos avançados pelo Ofício-Circulado na dimensão normativa segundo a qual, tal preceito permite à AT impor um método de determinação do apuramento do *quantum* do IVA a deduzir que não tem acolhimento na Lei, por manifesta violação do princípio da legalidade fiscal, ínsito no n.º2 do artigo 103.º, artigo 111.º e alínea i) n.º1 do artigo 165.º, todos da CRP.

5. A Requerente defende que o exercício do direito à dedução, é um elemento essencial da mecânica do imposto, sendo uma manifestação do princípio da neutralidade do imposto. As regras quanto ao exercício da dedução de imposto, são regras de incidência objetiva, sujeitas a reserva de lei, conforme pronúncia arbitral no Processo n.º 398/2022-T, pelo que não pode concordar quando no RIT se afirma que: “O determinado pela AT através do

25.

Ofício-Circulado n.º 30108, de 2009-01-03, incluindo o plasmado no seu n.º 9 (...) ainda que seja regra emanada da AT, apenas consubstancia, ou materializa, as «condições especiais» mencionadas no n.º 2 do art.º 23 do CIVA e tem, portanto, total, direto e integral respaldo, suporte e enquadramento no art.º 23.º do CIVA e na Diretiva IVA, i. e., a AT não está a fazer mais do que a lei permite, está apenas a exercer a faculdade que a lei estabelece no n.º 2 do art.º 23.º do CIVA (para o qual o n.º 3 remete, nomeadamente, quando a aplicação do processo referido no n.º 1 do art.º 23.º do [CIVA], conduza a distorções significativas de tributação.” (sublinhado do Requerente)” levantando a seguinte questão: de que parte do disposto no n.º 2 e n.º 3 do artigo 23.º, do CIVA, retira a AT o “total, direto e integral respaldo, suporte e enquadramento” para impor um cálculo da percentagem de dedução que considere apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de leasing e ALD? A única coisa que resulta clara do disposto no referido artigo 23.º do Código do IVA é que o único método de percentagem de dedução (pro rata) aí previsto é o definido no respetivo n.º 4 do artigo 23.º do CIVA e não o que a AT criou no Ofício-Circulado, posição com respaldo no Parecer jurídico anexo ao PPA como DOC. 15.

6. Defende igualmente que “(...) a imposição pela AT de um método diferente das soluções alternativas indicadas no n.º 2 e na alínea b) do n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA traduz a violação do princípio da reserva de lei tributária.”, posição com respaldo em tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, nomeadamente, o referente ao Processo 494/2023-T em que no aresto de 13 de dezembro de 2023, se pronunciou no sentido de “o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA é materialmente inconstitucional na interpretação de que permite à Administração Tributária impor um método de determinação da matéria tributável por via de Circular, à face dos artigos 103.º, n.º 2, 112.º, n.º 5, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.”, havendo mais jurisprudência arbitral nesse sentido, nomeadamente, no Processo n.º 259/2022-T, de 6 de janeiro de 2023, Processo n.º 398/2022, de 2 de maio de 2023, Processo n.º 648/2022-T, de 9 de agosto de 2023.

7. A Requerente conclui que as normas contidas na al. b) n.º3 e n.º2 do artigo 23.º do Código do IVA são materialmente inconstitucionais, na interpretação normativa que admita à AT impor um “*coeficiente de imputação específico*” que considere apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de leasing e ALD, que se encontra apenas previsto no parágrafo 9 do Ofício-Circulado e que não tem correspondência na letra da Lei, por violação do princípio da legalidade fiscal previsto no n.º2 dos artigos 103.º, al. i) n.º1 do artigo 165.º, da CRP, e ainda do princípio da separação de poderes, ínsito no n.º1 do artigo 111.º, todos da CRP, pugnando a desaplicação do disposto nos n.º3 e 2 do artigo 23.º do CIVA, ao caso concreto, e que determina a ilegalidade das Liquidações Adicionais, que deverão ser anuladas.

(ii) *A inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal*

1. A Requerente defende que a AT aplicou retroativamente o “*coeficiente específico de imputação*” violando os princípios da proibição retroativa da lei fiscal e da confiança e segurança jurídica plasmados na CRP. Entende que a aplicação do “*critério de imputação específico*” deve valer para o futuro, uma vez que decorre de uma leitura do preceito legal em que se baseia esta figura.

2. A Requerente fundamenta a sua posição no facto de a norma contida no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA, não estatuir, sequer implicitamente, uma permissão normativa de retroatividade que legitime o afastamento do método *pro rata*, apurado nos termos gerais, relativamente a momentos anteriores à prática do ato pela AT: a possibilidade cuja conformidade com o direito da União Europeia foi aceite pelo TJUE nos termos anteriormente referidos reporta-se claramente à determinação para o futuro e no mesmo sentido vai a jurisprudência do STA no seu acórdão de 25 de maio de 2011, proferido no

27.

processo n.º 0169/11

3. Por outro lado, defende que o Ofício-Circulado não é um ato administrativo com força executória, através do qual a AT possa impor aos sujeitos passivos um determinado comportamento. O Ofício-Circulado visa “*divulgar a correta interpretação a dar ao artigo 23.º do Código do IVA*”, pelo que tem natureza geral e abstrata. Adicionalmente defende que caso a AT pretendesse, mediante demonstração prévia da existência de distorções de tributação, impor a alteração do método de dedução do IVA aplicável ao Requerente ou a qualquer outro sujeito passivo misto que desenvolva a atividade de leasing e de ALD, teria de o fazer não no contexto de um procedimento de inspeção tributária, mas, através da notificação de um ato administrativo em matéria tributária, especificamente emitido para o efeito, produzindo esse ato efeitos para o futuro, i.e., para os períodos de tributação posteriores à data da respetiva notificação. Caso não fosse assim, admitir a aplicação de uma “*imposição*” de um novo método de dedução de imposto a períodos de imposto já concluídos, poria em causa os princípios da proibição da retroatividade da lei fiscal, da confiança e da segurança jurídica plasmados na CRP.
4. Defende que é o próprio teor literal do n.º2 do artigo 23.º do CIVA que permite inferir que a Lei admite a imposição de alteração do método do exercício do direito à dedução para o futuro. Na previsão da norma, no n.º2 do artigo 23.º do CIVA, expressões de “*vir a impor*” condições especiais ou “*fazer cessar*” um determinado procedimento, indicia que o que se pretendeu foi uma produção de efeitos prospetivos e não uma produção de efeitos a factos passados e que este entendimento tem respaldo doutrinal no Parecer Jurídico anexo ao PPA conforme Doc. 15 onde é defendido que “*(...) a eventual norma jurídica administrativa que pretenda impor a aplicação de um método de cálculo no domínio fiscal, diferente do legalmente previsto na lei como regra, a um conjunto tipificado de situações não pode deixar de ter mera eficácia prospetiva, pois, de outro modo, não cumpriria a função de orientação de condutas e de garantia da previsibilidade das normas jurídicas em matéria fiscal e da atuação da Administração tributária.*”.

28.

5. Do acima exposto, entende que o disposto no n.º2 do artigo 23.º do CIVA, na dimensão normativa que permita à AT “*vir a impor condições especiais*” ou “*fazer cessar*” a aplicação do método do método *pro rata* de dedução com efeitos a produtos de tributação transatos, e não apenas com efeitos prospetivos, é inconstitucional, por violação do principio da proibição da retroatividade da lei fiscal abrigo do n.º3 do artigo 103 da CRP. Assim, também entende por força dos motivos acima expostos que as liquidações adicionais são inválidas devendo as mesmas ser anuladas.
6. Assim, em consequência da anulação das Liquidações Adicionais, deverá ser ordenada não só a restituição do montante do IVA de 2020 indevidamente pago, mas também o pagamento de juros indemnizatórios contados até à sua efetiva e integral restituição, nos termos do disposto no n.º1 dos artigos 43.º, 100.º, todos da LGT, n.º5 do artigo 61.º, do CPPT, e alínea b) n.º1 e n.º5 do artigo 24.º, do RJAMT.
7. A Requerente termina peticionando, tendo em conta todos os factos e argumentos expostos, o integral deferimento do pedido de pronúncia arbitral objeto do presente requerimento, determinando-se, em conformidade, a anulação das Liquidações Adicionais, com as demais consequências legais.

III.1.5. Posição da Requerente em Alegações

1. Em alegações, a Requerente veio reiterar os argumentos já expendidos no PPA.
2. Igualmente veio alegar que o Tribunal Constitucional não emitiu, quanto ao mérito, qualquer pronúncia sobre as questões de inconstitucionalidade suscitadas nos processos identificados na Resposta através de uma análise aos Acórdãos n.º 763/2023, 303/2024 proferidos por aquele Tribunal (“*Não conhecer do objeto do recurso de constitucionalidade interposto nos presentes autos*”), concluindo que não se conhece uma posição do Tribunal Constitucional quanto ao mérito das questões *decidendas*, pelo que

entende, que ao contrario do defendido pela RFP⁶, não se pode concluir da jurisprudência do Tribunal Constitucional citada, uma posição contrária da defendida pela Requerente nos presentes autos arbitrais.

III.1.6. Posição da Requerida na Resposta

1. Na sua resposta, a Requerida começa por enunciar, em tese geral, os fundamentos principais da posição da Requerente para depois os ir contestar. Assim, refere que:
 - a. A Requerente é uma instituição de crédito sujeita ao acompanhamento da Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT);
 - b. A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária ao ano 2020, externo, (Ordem de Serviço n.º OI2023...), que abrangeu, entre outros impostos, o IVA dos diversos períodos de tributação mensais do ano em causa;
 - c. Através do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), foi notificado das correções apuradas em sede de IVA, a saber: *«b) Correção no montante de € 3.319.513,93, referente ao apuramento do pro rata de dedução definitivo, com o fundamento de o pro rata geral utilizado, no valor de 17%, não refletir as especificidades da atividade de locação financeira e aluguer de longa duração (“ALD”) por si desenvolvidas, determinando-se a respetiva redução para 10%.»;*
 - d. No que releva para os presentes autos arbitrais, a Requerente contesta a correção referente ao apuramento do *pro rata* de dedução definitivo de 2020, por considerar que a interpretação que é efetuada pela AT das normas que invoca com fundamento legal para o efeito, viola diversos princípios constitucionais;

⁶ RFP - Representante da Fazenda Pública

- e. A divergência de entendimento entre a AT e a Requerente está no apuramento do cálculo do correspondente *pro rata* de dedução relativo ao IVA suportado em bens e serviços utilizados tanto em operações que dão direito à dedução como em operações que não conferem tal direito, i. e., bens e serviços de utilização mista;
- f. A Requerente que, apesar de discordar de várias das asserções avançadas no RIT, neste caso concreto não contesta a medida da verificação, ou não, de distorções significativas de tributação, nem o cumprimento, ou não, do ónus de prova que recai sobre a AT de o justificar e de que forma (i.e., qualitativa e quantitativamente), nem sequer, se a atividade de leasing e ALD concretamente desenvolvida pelo ora Requerente é, ou não, sobretudo determinada pela disponibilização dos bens locados, ou pelo financiamento e gestão dos contratos de locação financeira;
- g. O que a Requerente traz ao conhecimento deste tribunal é, apenas e só, (i) a questão de saber se a possibilidade de imposição, pela AT, deste “*coeficiente de imputação específico*” (cf. p. 92 do RIT), encontra cabimento no disposto no n.º 3, al. b) e n.º 2 do artigo 23.º do CIVA
- h. O que a Requerente pretende saber é se existe ou não (des)conformidade constitucional que decorre da circunstância de o “*critério de imputação específico*” imposto pela AT se encontrar expresso apenas no Ofício-Circulado, sem que tenha sido prevista, em Lei expressa e prévia, a possibilidade de aplicação de uma concreta percentagem de dedução diferente da que se indica no n.º 4 do art.º 23.º do Código do IVA;
- i. A questão que se coloca é, segundo a Requerente, pois, a de saber se o dito princípio da legalidade fiscal, em qualquer das suas dimensões ou vertentes (formal e material), é cumprido numa situação, como a situação em concreto, em que o “*critério específico de imputação*” imposto aos sujeitos passivos mistos não se encontra expressamente previsto no CIVA, mas, apenas expresso no Ofício-Circulado;

- j. Segundo a Requerente, existe verdadeira intromissão na esfera de competência do legislador que, numa matéria tão sensível como é a matéria tributária, a CRP reserva à competência relativa da Assembleia da República;
- k. No entender da Requerente, o entendimento expresso pela AT no Ofício-Circulado não é uma mera interpretação da lei que vise facilitar a sua compreensão e aplicação.
- l. No entender da Requerente, a interpretação normativa da alínea b) do n.º 3 e n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, tal como foi aplicada pela AT no RIT, e não o Ofício-Circulado propriamente dito, suscita questões de inconstitucionalidade;
- m. Segundo a Requerente, não pode senão considerar-se inconstitucional o disposto no n.º 2 e n.º 3 do artigo 23.º do CIVA, se interpretado nos termos avançados no Ofício-Circulado, na dimensão normativa segundo a qual tal preceito permite à AT impor um método de determinação do apuramento do quantum do IVA a deduzir que não tem acolhimento na Lei, por manifesta violação do princípio da legalidade fiscal, ínsito no n.º 2 dos artigos 103.º, 111.º e al. i) n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), cuja inconstitucionalidade deve ser objeto de escrutínio por este Tribunal Arbitral e Tribunal Constitucional; no reforço do seu entendimento, enumera jurisprudência arbitral - decisões arbitrais n.º 494/2023-T; n.º 259/2022-T; n.º 398/2022; n.º 648/2022; n.º 569/2023-T; e n.º 532/2023-T – que se pronunciou no sentido de: “ (...) a interpretação do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, levada a cabo pela AT, entendida por esta como norma como habilitante a aplicar ou a impor à Requerente um coeficiente de dedução diverso do método pro rata, através da imposição de utilização do «coeficiente de imputação específico» indicado no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108, de 30 janeiro de 2009, é material e formalmente inconstitucional, por violação dos princípios da separação dos poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, do princípio da legalidade tributária (103.º, n.º 2 da CRP) e da reserva de lei da Assembleia da República (165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, não tendo o legislador feito uso da

faculdade que o TJUE entende estar à disposição dos Estados membros de delimitar os valores a inserir no numerador e no denominador da aludida fração.”).

- n. Ainda segundo a Requerente, a ilegalidade da atuação da AT resulta, ainda, do facto de a mesma ter aplicado retroativamente o já identificado “*coeficiente específico de imputação*”, abalando de forma insustentável os princípios da proibição da retroatividade da lei fiscal, da confiança e da segurança jurídica ínsitos na CRP com os fundamentos constantes no PPA.
2. A Requerida entende que os argumentos usados pela Requerente quanto à violação dos princípios constitucionais da legalidade tributária e da proibição da retroatividade fiscal, da confiança e da segurança jurídica, não são novos, já foram esgrimidos por outros sujeitos passivos e rebatidos pelos Tribunais Superiores no âmbito da análise da possibilidade de a AT obrigar o sujeito passivo misto, que atua no setor bancário, a estruturar a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços mistos através de um “*coeficiente de imputação específico*” nas operações de locação financeira (leasing) e ALD.
3. A Requerida entende que as decisões arbitrais mencionadas pela Requerente na petição inicial/PPA estão em contradição com jurisprudência anterior a essas mesmas decisões, decorrentes de Acórdãos do STA, nos quais ficou afastada a questão da constitucionalidade da interpretação do n.º2 e n.º3 do artigo 23.º do CIVA pelo Ofício-Circulado n.º 30108 de 30 de janeiro da AT.
4. No reforço da sua posição quanto ao afastamento de qualquer inconstitucionalidade acima referida, convoca jurisprudência do STA, a saber:
 - a. Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, de 2021-03-24 prolatado pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, no âmbito do processo n.º 087/20.0BALSb, que confirmou o pressuposto de:

«Nos termos do disposto no art.º 23.º, n.º 2, do CIVA, conjugado com a alínea b) do seu n.º 3, a AT pode obrigar o sujeito passivo que efetua operações que conferem o

direito a dedução e operações que não conferem esse direito, a estruturar a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações (inputs promíscuos) através da afetação real de todos ou parte dos bens ou serviços, quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza ou possa conduzir a distorções significativas na tributação.»

e

relativamente à questão da inconstitucionalidade suscitada no caso concreto (do processo n.º 087/20.0BALSb), no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência acima referido, o STA pronunciou-se no sentido de:

«A argumentação da Recorrente assenta no pressuposto de que o CIVA não contém norma que permita o método proposto pela AT. Mas, como acima ficou dito, entendemos que não é assim: o denominado «método de imputação específica» não é um método inovador, não previsto no art. 23.º do CIVA, mas é ainda um método de afetação real, com alguns ajustamentos («condições especiais»), motivo por que deve considerar-se subsumível à previsão daquela norma.»

vindo a concluir que

“não se verificando o pressuposto de que partiu a Recorrente, toda a sua argumentação em torno da inconstitucionalidade, formal e material, deixa de assumir relevância.”

5. A Requerida defende de que não existe qualquer desconformidade constitucional quanto a uma interpretação normativa do n.º3 e n.º2 do artigo 23.º do CIVA ao abrigo da qual, a AT pode aplicar um “coeficiente de imputação específico” previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado, para entidades financeiras que tenham atividades sujeitas e não isentas (ex:

locação financeira e ALD) e atividades sujeitas e isentas (ex: concessão e crédito) chamando à colação o Acórdão do STA de 2022-11-23 no processo n.º 66/21.0BALS B que se pronuncia no sentido de:

«No que à invocada (pela recorrida) inconstitucionalidade respeita, entendemos que esta não se verifica, porquanto o pressuposto de que parte a recorrida – de que este Supremo Tribunal Administrativo admite que a AT pode definir por circular e com carácter geral e abstrato o modo como deve ser exercido o direito de dedução do IVA relativamente às despesas efectuadas com bens ou serviços de utilização mista, designadamente qual o critério a utilizar na determinação da parte desse IVA que confere o direito à dedução -, não se verifica também, porquanto este STA nunca sustentou que o critério do Ofício-Circulado n.º 30108 tenha validade incondicional e possa ser aplicado, sem mais e com carácter geral e abstrato – cfr. o Acórdão deste STA de 22 de setembro de 2021, proc. n.º 087/20.0BALS B.»,

defendendo que da jurisprudência citada, se pode concluir que o STA considera que o artigo 23.º n.º2 do CIVA é norma habilitante quanto à atuação da AT, ao abrigo da qual, a AT pode usar o “coeficiente de imputação específico” previsto no Ofício-Circulado, e, o mesmo corresponde a um critério objetivo específico que densifica e concretiza o método de afetação real que está previsto na lei e que impõe, face às especificidades do leasing e do ALD, que do numerador e do denominador do método do *pro rata* se exclua o que não são juros.

6. Por outro lado, a Requerida entende que a prática de um ato tributário fundamentado numa interpretação *júris* vertida num Ofício-Circulado, não é ilegal, desde que essa interpretação esteja conforme com a letra da lei. Assim, no âmbito do exercício dos poderes de administração do sistema fiscal que incumbem à AT, é permitido a esta emitir orientações administrativas genéricas nas quais estão plasmadas prescrições/atos administrativos que integram espaços da normatividade fora da reserva da lei e que não conflituem com o espaço da normatividade já ocupado pela lei. Deste modo, nada impede que a AT possa

fixar critérios administrativos de interpretação de normas legais de direito tributário, desde que a atuação da mesma não invada espaços da normatividade de reserva da lei ou da lei. Esta posição defendida pela Requerida tem respaldo em jurisprudência do STA, chamando à colação para este efeito o que está plasmado no Acórdão de 2023-10-25 no Processo n.º 014/23.2BALSB em que aquele Tribunal Superior se pronunciou no sentido de:

“

i. *Os números 2 e 3 do art.º 23.º do Código do IVA se reconduzem a uma norma que reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada na alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do art.º 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 1977- 05-15, constituindo, por isso, a transposição para o direito interno do Estado português do direito da União Europeia;*

ii. *A repartição do ónus da prova decorrente do método previsto no Ofício Circulado, ao impor ao sujeito passivo o ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução (que lhe confere o direito ao aumento da percentagem dedutível por via de alteração da forma do pro rata em consequência da demonstração do montante anual das operações que deem lugar a dedução no caso concreto da celebração dos contratos de locação mobiliária que permitem a disponibilização dos veículos aos clientes) não viola os artigos 74.º a 76.º da LGT, nem o art.º 23.º, n.º 1 e 4 do Código do IVA, nem os princípios da neutralidade fiscal em matéria do IVA, da igualdade de tratamento dos sujeitos passivos, da segurança jurídica, da proteção da confiança, de separação de poderes, da legalidade, reserva de lei e de acesso aos tribunais e da tutela jurisdicional efetiva constitucionalmente previstos.”*

7. Por outro lado, a Requerida refuta a existência de inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal ao abrigo do n.º3 do artigo 103.º da CRP que a Requerente defende ter existido na atuação da AT, através da aplicação do “*coeficiente*

36.

de imputação específico” previsto no Ofício-Circulado que deu origem à correção aritmética no montante de €3.319.513,953 controvertido a que corresponde a liquidação adicional n.º 2024 ... e documento de Acerto de Contas ID n.º 2024 ... no montante de € 3.322.044,67. Na defesa do sua posição chama à colação jurisprudência do STA - Acórdão de 2022 -10-12 do Processo n.º 01173/08.OBELRS,) - que se pronuncia no sentido de

“o que pode e deve ser objeto da fiscalização concreta da constitucionalidade, por parte dos Tribunais, são normas e não quaisquer decisões, sejam elas de natureza judicial ou administrativa, nem tão pouco eventuais interpretações que de tais normas possam ser efectuadas por aquelas decisões (cfr. art.º 204.º, da C.R.P.; J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa anotada, 4ª. Edição, 2º. Volume, Coimbra Editora, 2010, pág.518 e seg.)”.

que a alegada violação do princípio da proibição da retroatividade das leis fiscais, não se verifica, uma vez que o referido princípio constitucional se aplica apenas a impostos, e não, a ofícios de natureza administrativa, como é o caso do Ofício-Circulado.

8. A Requerida igualmente refere que o Tribunal Constitucional foi chamado a decidir recursos que tinham em vista a declaração de inconstitucionalidade dos números 2 e 3 do artigo 23.º do CIVA quando interpretados no sentido de habilitarem a AT a definir e a restringir, através do chamado direito circulatório (Circulares, Ofícios-Circulados), o direito à dedução, tal como resultaria da regra contida na lei, no n.º4 do artigo 23.º do CIVA, e que nesses casos, a posição assumida foi

“as circulares por não estarem dotadas de eficácia externa escapam ao controlo normativo que cabe ao Tribunal Constitucional no domínio do recurso de fiscalização concreta, já que se acham desprovidas da normatividade de que depende a lógica do sistema instituído. Esta depende que estejamos perante uma

regra de conduta, um critério de decisão ou um padrão de valoração de comportamentos, ou seja, que se trate de norma que, dotada destes atributos, ultrapasse o ambiente estritamente interno dos órgãos da administração pública”(cf. acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 736/2023 e n.º 651/2023).

9. Tendo em conta o acima exposto, a Requerida entende que a atuação em sede de inspeção não violou o princípio da legalidade tributária quando o próprio RIT refere que

“O conteúdo do mencionado Ofício-Circulado não infringe nem belisca o princípio da legalidade que norteia e deve nortear a atuação da AT, em cumprimento do art.º 55.º da LGT. A AT está assim, neste caso, a fazer aquilo que a lei lhe permite que faça, dada a redação dos n.ºs 2 e 3 do art.º 23.º do CIVA, i.e., com os devidos fundamentos legais, mas também económicos”

assim como devem improceder os alegados vícios de inconstitucionalidade alegados pela Requerente, uma vez que o apuramento do IVA controvertido foi feito de acordo com as disposições legais aplicáveis assim como com a jurisprudência dos Tribunais Superiores, devendo manter-se na ordem jurídica os atos controvertidos, pugnando-se pela improcedência do PPA e a Requerida ser absolvida de todos os pedidos, com todas as consequências legais.

III.2. Apreciação da questão

Estamos agora em condições de nos pronunciarmos sobre o mérito da causa.

III.2.1. Questão controvertida

A questão que se coloca é a de saber se, a alínea b) n.º3 e n.º2 do artigo 23.º do CIVA é norma habilitante para a imposição dum “*coeficiente de imputação específico*”, conforme previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado 30108?

Vejamos

III.2.2. Análise quanto ao mérito

1. Quanto à questão controvertida, a Requerente entende que não, ao abrigo dos princípios constitucionais da legalidade tributária (n.º2 do artigo 103.º e n.º1 al. i) n.º1 do artigo 165.º, todos da CRP), da separação de poderes (artigos 2.º e 111.º, todos da CRP) e do princípio da proibição da retroatividade fiscal (n.º3 do artigo 103.º da CRP) enquanto a Requerida entende que sim. A resposta a esta questão não tem sido unânime a nível da jurisprudência arbitral, havendo uma corrente jurisprudencial que defende que o “*coeficiente de imputação específica*” previsto no Ofício-Circulado é um método de dedução de IVA, aplicado aos sujeitos passivos mistos, desprovido de base legal⁷ enquanto outra, entende o contrário⁸.

⁷ Decisões nos Procs. N.º 844/2021-T (Jorge Lopes de Sousa, Armando Oliveira e António Pragal Colaço), 259/2022-T (Regina Almeida, Clotilde Palma e Lima Guerreiro com voto de vencido), 398/2022-T (Fernanda Maçãs, Jorge Carita e Luis Menezes Leitão), 648/2022 (Fernanda Maçãs, Magda Feliciano, David Fernandes), 494/2023 (Jorge Lopes de Sousa, João Tabora Gama, Júlio Tormenta).

⁸ Decisões nos Processos n.ºs 709/2019 (Carlos Fernandes Cadilha, Filipa Barros, João Tabora Gama), 759/2019 (Carlos Fernandes Cadilha, Paulo Lourenço, Sérgio Vasques), 887/2019 (Carlos Alberto Cadilha, Clotilde Celorico Palma-voto de vencida e Filipa Barros), 927/2019 (Carlos Fernandes Cadilha, Paulo Lourenço, Sérgio Vasques), 278/2020 (Alexandra Coelho Martins, Marisa Isabel Almeida Araújo, Sofia Ricardo Borges), 292/2020 (Alexandra Coelho Martins, Nina Aguiar e Marcolino Pisão Pedreiro), 576/2020 (Alexandra Coelho Martins, Fernando Marques Simões, Eva Dias Costa), 637/2020 (Manuel Luís Macaísta Malheiros, Luís Menezes Leitão, Arlindo José Francisco), 804/2021 (Regina Almeida Monteiro, Luís Menezes Leitão, José Nunes Barata), 549/2022 (Guilherme W. d'Oliveira Martins, Catarina Belim e Sofia Ricardo Borges), 558/2022 (Rui Duarte Morais, Carlos Lobo e Eva Dias Costa), 126/2023 (Fernando Araújo, João Menezes Leitão, Rui Miguel Marrana), 455/2023 (Alexandra Coelho Martins, Tomás Castro Tavares e

2. Este Tribunal acompanha a corrente que considera que o “*coeficiente de imputação específico*” previsto no Ofício-Circulado é desprovido de base legal, uma vez que o n.º3 e n.º2 do artigo 23.º do CIVA, não é norma habilitante para a aplicação do referido “*coeficiente de imputação específico*”, com os fundamentos constantes quer na Decisão do Processo n.º 259-2022-T quer na Decisão do Processo n.º 494/2023-T quer no Voto de vencida no Processo 478/2023-T. Acrescentamos aos argumentos já expendidos em arrestos anteriores que a solução de aplicar um «*coeficiente de imputação específico*» não pode ser feito contra a norma de incidência subvertendo-a. ou seja, criando por via administrativa uma subversão da norma de incidência e do respetivo direito à dedução. E é, isso, que se verifica no presente processo. Ao determinar por comando administrativo que o «pro rata» utilizado exclua o montante da incidência sobre o «capital», estabelece um conjunto de questões e perplexidades que correspondem à violação da incidência tal como ela está na lei aplicável. Aprofundemos um pouco mais:

- a. A operação de leasing e ALD é inteiramente sujeita a IVA.
- b. A colocação do valor desta operação plenamente faturada e recebida no numerador e no denominador implica que a fórmula de calcular o «pro rata» é neutra, ou seja, estão na fórmula de cálculo - numerador e denominador - todas as operações sujeitas a IVA. A amputação do elemento de cálculo – «valor do montante de aquisição» – do valor da prestação do *serviço* de leasing e ALD vem estabelecer, de facto, que a operação deixa de estar sujeita a IVA para o fornecedor (que fica impedido de deduzir) – embora esteja faturada com IVA este tenha sido pago pelo utilizador do bem. Subverte-se a norma de incidência impedindo o direito à dedução sobre um montante elevado da operação (correspondente ao capital) e encontrando nesta operação - sobre a parte que se exclui - dois consumidores finais (fornecedor do

António de Barros Lima Guerreiro) e 478/2023 Fernando Araújo, Arlindo José Francisco, Clotilde Palma com voto de vencida).

40.

serviço e utilizador do bem).

c. A correção administrativa não pode subverter a norma de incidência.

3. Assim, relativamente à Decisão do Processo n.º 259/2022-T transcrevemos o que é relevante para o caso concreto:

“

(...) está em causa essencialmente apurar se a AT, através do Ofício-Circulado da Área de Gestão Tributária do IVA n.º 30108, de 30 Janeiro de 2009, pode vir “impor condições especiais” para a determinação do direito à dedução do IVA suportado pelas instituições financeiras em recursos indistintamente utilizados na realização de operações que conferem e que não conferem o direito à dedução (“recursos comuns”), quando estas desenvolvam simultaneamente atividades de Leasing ou de ALD, situação que se verifica no caso em apreço.

No aludido Ofício-Circulado refere a AT que, “No caso específico das entidades financeiras que desenvolvem igualmente atividades de Leasing ou de ALD, a prática conjunta de operações de concessão de crédito e de locação tributada, incluindo a locação financeira, implica, quando houver bens e serviços adquiridos que sejam conjuntamente utilizados em ambas, a necessidade de recorrer às disposições do artigo 23.º do CIVA para apuramento da parcela do imposto suportado, que é passível de direito a dedução”. (cfr. ponto 5 do Ofício- Circulado). É neste contexto que conclui que, “considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é suscetível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a «distorções significativas na tributação», os sujeitos passivos que no âmbito de atividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, a afetação real com base em critérios objetivos que

41.

permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das atividades”. (cfr. ponto 8 do Ofício-Circulado).

Importa, pois, apurar se efetivamente a AT pode, nos termos referidos, tributar toda a renda, como determina o disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, e de expurgar, para efeitos de apuramento da percentagem de dedução, do numerador e do denominador da fração, a parte da renda correspondente à amortização.

Com efeito, se concluirmos em sentido contrário, inútil será o exercício subsequente de apurarmos se efetivamente a utilização pela Requerente do método do pro rata, previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, decorre da sua própria estrutura empresarial, dado as operações de locação financeira em causa implicarem a utilização de recursos comuns, quer para a gestão dos contratos de financiamento, quer para a disponibilização e gestão dos bens locados, os quais são determinados pelo facto de ser a proprietária dos referidos bens.

Isto é, sendo a questão de apurar se a referida propriedade implica um consumo significativo de recursos comuns, que não se verificaria numa situação em que apenas concedesse financiamento aos seus clientes e estes, por sua vez, adquirissem directamente os bens em causa, uma questão subsequente, importa então, prima facie, analisar até que ponto será legal o aludido entendimento sufragado pela AT.

(...)

É nosso entendimento que uma interpretação segundo a qual os n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA permitem à AT através de circular interna definir e restringir o direito à dedução do IVA dos contribuintes, com carácter geral e abstrato, através de uma diferente modelação do método pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA (excluindo, para efeitos de apuramento da

percentagem de dedução, do numerador e do denominador da fração a parte da renda correspondente à amortização), é material e formalmente inconstitucional por violação dos princípios da separação dos poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, do princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2, da CRP) e da reserva de lei da Assembleia da República (artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP). Não tendo tal solução sido prevista legislativamente, não pode a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicá-la, pois está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua atuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT) e explicitado no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, pelo que uma interpretação segundo a qual o n.º 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA lhe confere, à AT, tal possibilidade, também é violadora do princípio da legalidade da atuação da AT (artigos 266.º, n.º 2, da CRP).

Termos em que se conclui que o IVA a liquidar deve incidir sobre a totalidade da renda, sem distinção entre juro e capital, 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”; sendo igualmente claro que o numerador da fração 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.”

posição que merece acolhimento por este Tribunal, uma vez que não ficou demonstrado que o método do *pro rata* previsto no n.º4 do artigo 23.º do CIVA, provocou “*distorções significativas da tributação*”, não se tendo verificado no caso controvertido o pressuposto no qual o Ofício-Circulado assenta na imposição do “*coeficiente de imputação*”

específico”, termos em que se conclui que essa imposição enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito .

4. Adicionalmente refira-se que este Tribunal igualmente acompanha a posição assumida na Declaração de voto de vencida no Processo 478/2023-T relativa à situação de saber se o método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado tem respaldo quer a nível da Sexta Diretiva quer a nível da DIVA

“

1. Nota Prévia

Em suma, estão em causa fundamentalmente (...):

Analisar se o artigo 23.º, n.º 2 do CIVA, ao permitir que a Administração Tributária imponha condições especiais no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, reproduz, em substância, a regra da determinação do direito à dedução prevista no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva, correspondente à alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva⁹ n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, actual Directiva IVA, quando determina que, “todavia, os Estados-membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou parte dos bens ou serviços.”

(...)

em que à resposta à questão colocada, foi:

(...) entendemos desde logo que o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Directiva IVA, não foi adequadamente transposto pelo artigo 23.º, n.ºs 2 e 3 do Código do IVA, não permitindo à AT a imposição do método de afectação real previsto no ponto 9

⁹ A que identificamos como DIVA.

do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009 (coeficiente de imputação específico), no caso de instituições de crédito que desenvolvam simultaneamente actividades de Leasing ou de ALD, pelo que não se poderá alegar não estarmos perante “a inconstitucionalidade do quadro legal ou da sua interpretação ínsita no coeficiente consagrado no ponto 9 do Ofício- Circulado n.º 30108.”.

5. Por outro lado, quanto à violação dos princípios da separação dos poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), do n.º5 do artigo 112.º, da CRP, do princípio da legalidade tributária (n.º2 do artigo 103.º, da CRP) e da reserva de lei da Assembleia da República (alínea i) n.º1 do artigo 165.º da CRP) decorrente da aplicação do “*coeficiente de imputação específico*” previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado por parte da AT que deu origem ao montante controvertido de €3.319.513,93, este Tribunal acompanha a posição assumida na Decisão do Processo n.º 494/2023-T

“

3.3.3. Inconstitucionalidade da previsão de um método de dedução não previsto em diploma de natureza legislativa

Embora o artigo 173.º, n.º 2, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português, além do mais, «obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços», não foi legislativamente prevista no CIVA a possibilidade de aplicação de uma percentagem de dedução diferente da que se indica no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.

Na verdade, entre os métodos para efectuar a dedução prevista no CIVA, não se inclui o método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, mas sim, quanto a métodos que utilizam uma percentagem de dedução, apenas o indicado no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA e que o que foi permitido ao Estado Português

pela Directiva, por via legislativa, não era permitido à Direcção-Geral dos Impostos, através de Ofício-Circular.

Esta questão de saber se, à face dos artigos 103.º, n.º 2, 112.º, n.º 5, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP (atinentes ao princípio da legalidade tributária), é permitida a criação normas inovatórias sobre métodos de efectuar a dedução (que se reconduzem a normas de determinação da matéria tributável), por via de Ofício-Circular emitido pela Direcção-Geral de Impostos, como se prevê no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, é uma questão distinta da de saber se o Estado Português, por via legislativa, podia criar tais métodos, à face do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Directiva n.º 2006/112/CE.

Esta questão da compatibilidade com a CRP do referido artigo 23.º, n.º 2, do CIVA e do Ofício-Circular referido, não é uma questão de interpretação do Direito da União, mas sim uma questão de Direito Nacional, uma questão de inconstitucionalidade de normas e não da correcção ou incorrecção da sua aplicação. Esta questão de inconstitucionalidade não é, assim, a de saber se, à face do Direito da União Europeia, do CIVA e do Ofício-Circular n.º 30108, a Administração Tributária podia impor ao Sujeito Passivo o método previsto no ponto 9 deste Ofício-Circular, mas sim a de saber se aquele artigo 23.º, n.º 2, do CIVA é materialmente inconstitucional se interpretado como permitindo à Administração Tributária impor um método de determinação da matéria tributável por via de Circular, à face dos artigos 103.º, n.º 2, 112.º, n.º 5, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP. As regras sobre o direito à dedução de IVA, de que resulta o montante do imposto suportado pelo sujeito passivo, são regras de incidência objectiva.

Na verdade, são normas de incidência, em sentido lato, as que «definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação»¹⁰.

¹⁰ SOARES MARTINEZ, Direito Fiscal, 7.ª edição, página 126.

Neste sentido, tanto são normas de incidência as que determinam o sujeito activo e passivos da obrigação tributária, como as que indicam qual a matéria colectável, a taxa e os benefícios fiscais¹¹.

Assim, por violação dos artigos 112.º, n.º 5, e 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), e 266.º, n.º 1, da CRP, recusa-se a aplicação do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, na interpretação subjacente ao Ofício-Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, segundo a qual, a Administração Tributária poderia impor aos sujeitos passivos de IVA, através de diploma normativo de natureza não legislativa, condições especiais limitadoras do direito à dedução, de que resulta os sujeitos passivos terem de suportar imposto que não suportariam se elas não existissem.

Consequentemente, o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA é materialmente inconstitucional na interpretação de que permite à Administração Tributária impor um método de determinação da matéria tributável por via de Circular, à face dos artigos 103.º, n.º 2, 112.º, n.º 5, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

3.3.4. Ilegalidade da imposição através de norma administrativa de um método de execução do direito à dedução não previsto legislativamente

Não tendo o método de exercício do direito à dedução sido previsto no Ofício-Circulado n.º 30108 sido previsto em diploma de natureza legislativa, não pode a Administração Tributária determinar a sua aplicação, pois está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua actuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55º da LGT) e explicitado no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo. Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que «os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e devem actuar em

Em sentido idêntico, pode ver-se e NUNO SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, volume II, página 56.

¹¹ Obra e local citados.

obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins».

À face desta norma, o princípio da legalidade deixou de ter «uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa»¹².

Por isso, não tendo suporte legislativo a utilização do método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, é ilegal a imposição da sua utilização pela Requerente.

Mesmo que o método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado assegurasse mais eficazmente os referidos princípios, a falta da sua previsão em diploma de natureza legislativa nacional, em matéria em que não é directamente aplicável qualquer norma de direito da União Europeia, sempre seria um obstáculo intransponível à sua aplicação, por força do princípio da legalidade, em que se insere o da hierarquia das fontes de direito, à face do qual não é constitucionalmente admissível que seja reconhecido a actos de natureza não legislativa «o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos» (artigo 112.º, n.º 5, da CRP), para mais em matéria sujeita ao

¹² FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em Código do Procedimento Administrativo Anotado, 3.ª edição, página 40.

Em sentido semelhante, pode ver-se o primeiro Autor em Curso de Direito Administrativo, volume II: «A lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir; pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça». (FREITAS DO AMARAL, Curso de Direito Administrativo, volume II, páginas 42-43.

Em sentido idêntico, pode ver-se MARCELO REBELO DE SOUSA, Lições de Direito Administrativo, 1999, volume I, página 84, que refere: «Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna. A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia, da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proíbem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.».

Nesta linha tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se, por exemplo, pelo acórdão de 13-11-2002, processo n.º 047932.

princípio da legalidade fiscal, em que se está perante matéria inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP].

Na verdade, a força vinculativa das circulares e outras resoluções da Autoridade Tributária e Aduaneira de natureza geral e abstracta, publicitadas, circunscreve-se à ordem administrativa, pois resulta somente da autoridade hierárquica dos agentes de onde provêm e dos deveres de acatamento dos subordinados aos quais se dirigem. Por isso, as orientações genéricas da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente quanto à interpretação da lei fiscal, apenas vinculam os funcionários sobre quem o emissor tem posição superior na hierarquia, mas essas orientações não vinculam os particulares, cidadãos ou contribuintes, nem os Tribunais, que devem interpretar e aplicar as leis fiscais sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela Administração fiscal através dos referidos «despachos genéricos, das circulares e das instruções» (artigo 203.º da CRP)¹³.

É com este alcance que o n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT estabelece que «a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias».

6. Do acima exposto ao qual se adere, é convicção deste Tribunal que a liquidação adicional efetuada pela AT relativa ao cálculo do IVA referente ao período de 2020/12 aplicando as regras dos n.ºs 8 e 9 do Ofício-Circulado (aplicação dum “coeficiente imputação específico”), da qual resultou uma correção meramente aritmética no montante de €3.319.513,93, por redução da percentagem de dedução do IVA, de 17% para 10%, nos bens e serviços de utilização mista (na atividade sujeita e isenta – concessão de crédito- e

¹³ Neste sentido, pode ver-se MANUAL DE DIREITO FISCAL, Pedro Soares Martinez, Edições Almedina, Coimbra, 1.ª Reimpressão -1984, página 109.

- na atividade tributável – locação financeira e ALD), enferma de vício de violação de lei, por ofensa do princípio da legalidade tributária.
7. Também este Tribunal acompanha a posição defendida no voto de vencida segundo a qual o normativo constante do n.º2 (conjugado com o respetivo n.º 3) do artigo 23.º do CIVA não representa uma transposição para o direito interno da regra da determinação do direito à dedução acolhida na alínea c) terceiro parágrafo n.º5 do artigo 17.º, da Sexta Diretiva, que se configura como uma disposição derogatória da regra prevista no primeiro parágrafo n.º5 do artigo 17.º, e n.º1 do artigo 19.º, todos da Sexta Diretiva assim como a alínea e) n.º2 do artigo 173.º da DIVA, não foi adequadamente transposto pelos n.s 3 e 2 do artigo 23.º do CIVA, não permitindo à AT a imposição do “*coeficiente específico de imputação*” previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado.
 8. Igualmente este Tribunal acompanha a posição defendida pela Requerente de que a interpretação da alínea b) n.º3 e n.º2 do artigo 23.º, do CIVA, levada a cabo pela AT, entendida por esta, como norma habilitante a aplicar ou a impor à Requerente um coeficiente de dedução diverso do método *pro rata*, através da imposição de utilização do «*coeficiente de imputação específico*» indicado no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108, é material e formalmente inconstitucional, por violação dos princípios da separação dos poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), do n.º5 do artigo 112.º da CRP, do princípio da legalidade tributária (n.º 2 do artigo 103.º da CRP) e da reserva de lei da Assembleia da República [(alínea i) n.º1 do artigo 165º da CRP)], não tendo o legislador feito uso da faculdade que o TJUE entende estar à disposição dos Estados membros de limitar os valores a inserir no numerador e no denominador da aludida fração.
 9. A propósito do Método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado, merece chamar à colação o plasmado na Decisão do Processo 494/2023-T:

“

3.3.5. Falta de prova de «*distorções significativas da tributação*»

De qualquer forma, a aceitar-se a possibilidade de a Administração Tributária impor o método previsto no ponto 9. do Ofício-Circulado 30108, ele só é aplicável, como se refere na alínea b) do n.º 3 do artigo 23.º do CIVA, «quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação».

(...)

Na verdade, não se referem no Ofício-Circulado n.º 30108 em que consistem as «distorções significativas na tributação» que resultarão da aplicação do método do pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, que tanto poderão provocar vantagens como prejuízos, formulando-se nesse sentido um juízo conclusivo, cujos fundamentos não se demonstram. A afirmação feita no ponto 8. do Ofício-Circulado de que «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» é também conclusiva e obscura, pois não se esclarece quais as aludidas vantagens ou prejuízos, nem para quem, nem em que consiste a falta de coerência que se invoca.

De qualquer forma, o procedimento que a Administração Tributária impôs no referido Ofício-Circulado tem a potencialidade de provocar distorções significativas na tributação, como bem demonstram JOSÉ XAVIER DE BASTO e ANTÓNIO MARTINS¹⁴, relativamente à locação financeira com rendas mensais constantes:

«Ora não se consegue demonstrar que o expurgo da amortização financeira contribui para uma sintonia mais fina na determinação da parcela de imposto dedutível. Bem ao invés, demonstra-se que o procedimento que a AT quer obrigar o sujeito passivo a adoptar provoca distorções significativas de tributação e não consegue de modo algum o objectivo que a lei, no artigo 23.º, n.º 3, atribui ao método da afectação real – o objectivo de efectuar a dedução de “com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses

¹⁴ Em “A determinação da parcela de IVA dedutível contida nos inputs “promiscuos” dos operadores de locação financeira – as consequências do Acórdão do TJUE no caso Banco Mais, de 10 de Julho de 2014 (Proc. C-183/13)”, publicado em Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 10, n.º 1, página 27 e seguintes, 46-47.

bens e serviços [de uso “promíscuo”] em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito.

Em financiamentos cujo reembolso é efectuado em prestações periódicas, sabe-se que os juros se apuram e pagam antes da amortização de capital, esta dada pela diferença entre renda total e juro pago. Nas sucessivas prestações, quer em termos de rendas constantes quer de rendas variáveis, como a seguir melhor se verá numericamente, a parte imputável a juros vai flutuando ao longo do tempo de duração do contrato».

Sendo assim, que consequência tem o apuramento do IVA dedutível segundo o método imposto pela AT de expurgar a amortização do cálculo da parcela dedutível? Tem a consequência de fazer flutuar a percentagem de IVA dedutível ao longo do tempo de duração do contrato.

Esta flutuação, porém, só teria razão de ser se houvesse fundamentos para crer que ao longo desse tempo a intensidade do uso dos inputs promíscuos flutuava também na mesma onda. Ora, é bem claro que não há qualquer razão para crer que seja assim. A intensidade do uso desses bens e serviços será eventualmente a mesma, ou se não for, não é através de uma percentagem de dedução calculada com quer a AT que poderá ser apurada essa eventual diferença de intensidade.

A solução imposta pela AT provoca, ela sim, distorções na tributação. Pode entender-se que o método do pro rata a que chamaríamos normal não apura com suficiente rigor a parcela de imposto dedutível, mas ele é, sem dúvida, melhor do que trabalhar com uma percentagem de dedução que faz flutuar a parcela de imposto dedutível ao longo do tempo sem qualquer relação com diferenças na intensidade do uso dos inputs promíscuos pelo sector de actividade cujas operações conferem direito à dedução.

A pretensão da AT em aperfeiçoar o apuramento do imposto dedutível só poderia eventualmente ser conseguida impondo um verdadeiro método de afectação real, não um pro rata manipulado, sem significado e adequação ao objectivo pretendido de evitar distorções significativas na tributação». (...)”, posição à qual este Tribunal adere. De facto, o método

mais indicado para cálculo da percentagem de dedução é o da afetação real através da adoção de critérios objetivos ligados à realidade económica de cada caso em particular. Deverá procurar-se no âmbito da afetação real, os critérios mais objetivos possíveis, para se apurar a percentagem de dedução da utilização de bens e serviços mistos. Trata-se de uma análise que terá de ser casuística, mas, com aderência à realidade empresarial. Repare-se que com a metodologia constante no Ofício-Circulado relativamente a sujeitos passivos que atuem na área bancária que tenham inputs de utilização mista, levanta-se a questão de se saber se a flutuação de taxas de juro vai ter impacto na intensidade utilização de inputs mistos? Do ponto de vista económico, é bastante questionável essa situação de causa-efeito entre taxa de juro e nível de utilização de inputs mistos. Vai ter é com certeza efeito na percentagem de IVA dedutível ao longo do contrato.

10. Assim, no caso concreto, a AT ao pressupor que a aplicação do método previsto no n.º4 do artigo 23.º do CIVA gerava distorções de tributação e, para evitar as mesmas, adotou o método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado, “*coeficiente de imputação específico*”, tendo apurado IVA em falta de €3.319.513,92, o ato administrativo praticado pela AT, enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

Pelo exposto, conclui-se que:

- No âmbito do Direito Europeu, a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da DIVA ao abrigo da qual, permitia ao Estado Português “*obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços*”, não foi legislativamente prevista no CIVA a possibilidade de aplicação de uma percentagem de dedução diferente da que se indica no n.º4 do artigo 23.º do CIVA;

- No âmbito do Direito Nacional, a imposição do método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado, apenas poderia ser feito por via de diploma legislativo e não de circular administrativa, pelo que aquela imposição viola os princípios constitucionais da legalidade e da hierarquia das normas e o princípio administrativo da legalidade [artigos 103.º, n.º 2, e 112.º, n.º 5, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP e 55.º da LGT];

- O artigo 23.º, n.º 2, do CIVA é materialmente inconstitucional na interpretação de que permite à Administração Tributária impor um método de determinação da matéria tributável por via de Circular, à face do n.º 2 do artigo 103.º, do n.º 5 do artigo 112 e 165.º, n.º 1, alínea i) n.º 1 do artigo 165.º, todos da CRP;

- Não se demonstrou que o método do pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA provoque «*distorções significativas da tributação*», pelo que não se verifica o pressuposto em que o Ofício-Circulado n.º 30108 assenta, através da imposição da aplicação do “*coeficiente de imputação específico*” previsto no seu n.º 9, e, conseqüentemente, a sua imposição na situação controvertida enferma de erro sobre os pressupostos de facto.

Em conclusão, a utilização do «*coeficiente de imputação específico*» indicado no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado por ofensa do princípio da legalidade e errada interpretação dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 23.º do CIVA, e da alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Diretiva n.º 2006/112, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral.

Conseqüentemente, a liquidação adicional de IVA n.º 2024... correspondente ao Acerto de Contas n.º 2024..., relativa ao último período (dezembro) de 2020, no montante de €3.322.44,67, deverá ser anulada parcialmente no montante de €3.319.513,93 porque a

mesma enferma do vício de violação de lei naquele montante, pelos fundamentos acima expostos, i.e., erro sobre os pressupostos de facto e direito, resultante da errada aplicação do método de cálculo do *pro rata* de dedução, tendo dado origem a um pagamento em excesso de IVA de €3.319.513,93, conforme o disposto subsidiariamente no artigo n.º1 do 163.º, do Código do Procedimento Administrativo *ex vi* alínea d) n.º1 do artigo 29.º, do RJAT. Por outro lado, a liquidação adicional n.º 2024... correspondente ao Acerto de Contas n.º 2024... relativo a juros compensatórios, no montante de €375.709,59, deverá ser anulada parcialmente correspondente ao montante proporcional ao imposto pago em excesso de €3.319.513,93.

III.2.3. Questões prejudicadas.

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo artigo 124º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – artigo 608º do CPC, *ex vi* alíneas c) e e) n.º1 artigo 29.º, 1, do RJAT.

IV. Restituição de quantia paga e Juros indemnizatórios

A Requerente, como ficou provado, pagou a nível de IVA, a quantia controvertida de € 3.319.513,93 (imposto pago em excesso) referente a dezembro/20, correspondente à diferença entre o que pagou aplicando um *pro rata* de 17% e o que deveria ter pago, segundo a AT, aplicando um *pro rata* de 10%., como resultado da aplicação de um “*coeficiente de imputação específico*” previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado, acrescido dos respetivos juros compensatórios.

Pelas razões acima expostas, as liquidações adicionais de dezembro de 2020, em termos de impostos e juros compensatórios deverão ser anuladas parcialmente, respetivamente, no montante de €3.319.513,93 e dos juros compensatórios proporcionais ao montante de imposto anulado, pelo que, a Requerente tem direito ao reembolso destes montantes.

V. Juros indemnizatórios

1. No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

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

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

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

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

2. O n.º1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios em sede de reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços, e, resultante desse facto houve pagamento da dívida tributária em excesso por parte do sujeito passivo.
3. No caso concreto, provou-se que a liquidação de IVA referente a dezembro de 2020, no montante total de €3.697.754, 28 (IVA: 3.322.044,67 + J. Compensatórios: € 375.709,59) está inquinada parcialmente de vício de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito por parte da AT, resultantes da aplicação do “*coeficiente de imputação específico*”, devendo esta ser anulada parcialmente em termos de imposto pago em excesso: €3.319.513,93 acrescida de juros compensatórios proporcionais ao imposto pago em excesso, pelo que são devidos juros indemnizatórios nos termos legais.

VI. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Recusar com fundamento em inconstitucionalidade, por ser incompatível com os n.º5 do artigo 112.º, n.º2 do artigo 103.º, alínea i) n.º1 do artigo 165.º e n.º1 do artigo 266.º, todos da CRP, a aplicação dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 23.º, todos do CIVA, na interpretação que consta do ponto 9 do Ofício Circulado n.º 30108, de 30-01-2009;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da liquidação

adicional n.º 2024 ... de dezembro de 2020 no montante de € 3.319.513,93 acrescido dos respetivos juros compensatórios proporcionais;

- c) Julgar procedente o pedido de restituição da quantia paga em excesso e condenar a AT a pagar à Requerente a quantia de €3.319.513,93;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a AT a pagar os respetivos juros proporcionais;
- e) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VII. Valor do processo

Fixa-se, assim, o valor do processo em €3.694.937,30¹⁵ (três milhões seiscentos noventa quatro mil novecentos trinta sete euros e trinta cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* alínea a) n.º1 do artigo 29.º, do RJAT e n.º2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VIII. Custas

Custas no montante de € 46.818,00 (quarenta seis mil, oitocentos e dezoito euros) a cargo da Requerida (cfr. Tabela I, do RCPAT e n.º2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º, todos do RJAT).

¹⁵ O montante de €3.694.937,30 resultou da soma do imposto (IVA) controvertido: €3.319.513,93 e dos juros compensatórios proporcionais ao imposto controvertido: €375.423,37. O montante dos juros compensatórios proporcionais foram apurados da seguinte maneira: [(€ 3.319.513,93 x €375.709,51)/€3.322.044,67].

IX - Notificação do Ministério Público

Nos termos do disposto no art. 17.º, 3, do RJAT, notifique-se o representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação, para efeitos do recurso previsto no art. 72.º, 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro.

Lisboa, 3 de fevereiro de 2025

Os Árbitros

Fernando Araújo

(vota vencido, junta declaração)

Vasco Branco Guimarães

Júlio Tormenta

(Relator)

DECLARAÇÃO DE VOTO

1. Votei vencido por duas razões:
 - I. Entendo que se verifica a incompetência do Tribunal em razão da matéria, dado o teor daquilo que foi peticionado pelo Requerente.
 - II. Mesmo que não se verificasse essa incompetência, o pedido do Requerente não poderia proceder, dado o ostensivo incumprimento do standard de prova requerido pela jurisprudência dos tribunais superiores para fundamentação daquilo que é peticionado.
2. Com todo o respeito pela posição que teve vencimento neste tribunal, desenvolverei de seguida esses dois pontos.

I- A EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL

3. Lê-se nos arts. 22.º a 26.º do Pedido de Pronúncia:

“sublinha o Requerente que, apesar de discordar de várias das asserções avançadas no Relatório de Inspeção Tributária, neste caso não contestará a medida da verificação, ou não, de distorções significativas de tributação [§] Nem o cumprimento, ou não, do ónus de prova que recai sobre a AT de o justificar, e de que forma (i.e., qualitativa e quantitativamente), [§] Nem, sequer, se a atividade de leasing e ALD concretamente desenvolvida pelo ora Requerente é, ou não, sobretudo determinada pela disponibilização dos bens locados, ou pelo financiamento e gestão dos contratos de locação financeira. [§] O que se traz ao conhecimento deste tribunal é, apenas e só, (i) a questão de saber se a possibilidade de imposição, pela AT, deste “coeficiente de imputação específico” (cf. p. 92 do Relatório de Inspeção Tributário), encontra cabimento no disposto nos artigos 23.º, n.º 2, n.º 3, al. b), do Código do IVA, [§] E, não encontrando – como, desde já se antecipa, entende o Requerente ser o caso –, (ii) a questão consequente de saber se a interpretação que a AT faz destes normativos é aceitável à luz dos princípios da legalidade tributária, da reserva de lei e até da separação de poderes, que são princípios constitucionais elementares em matéria fiscal (e não só...)”

4. Estas afirmações não são isentas de consequências: ao descartar o tema das “*distorções significativas de tributação*”, o tema da distribuição do ónus da prova, o tema da preponderância quantitativa da actividade de disponibilização dos bens locados no âmbito da actividade de leasing e ALD, o Requerente descarta as questões factuais de cuja prova depende a procedência do seu pedido.
5. E assume-o, sustentando nos arts. 25.º e 26.º do seu Pedido de Pronúncia que o seu propósito é unicamente o de avaliar a legalidade e constitucionalidade do “coeficiente de imputação específico” consagrado no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108 e do art. 23.º, 2 e 3 do CIVA, como transposição adequada, ou não, do art. 173.º, 2, c) da Directiva IVA (anteriormente, art. 17.º, 5, § 3º, c), da Sexta Directiva).
6. Mas, afastando a matéria de prova das liquidações em crise, o Pedido de Pronúncia vai numa direcção que acarreta a incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria.
7. Efectivamente, resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e da sua fundamentação, que o que o Requerente suscita junto desta instância arbitral é a legalidade do referido regime, no seu todo – global e genericamente considerado, questionando directamente o regime jurídico, e não as liquidações: como se estas liquidações fossem um simples “legitimador”, uma habilitação, para se questionar, em abstracto, o regime jurídico.
8. Expressivamente, o requerente assume no Pedido de Pronúncia que “*O que se traz ao conhecimento deste tribunal é, apenas e só, (i) a questão de saber*” a resposta a duas questões: (i) o cabimento do “coeficiente de imputação específico” no disposto no art. 23.º, 2 e 3 do CIVA; (ii) a adequação da interpretação da AT a princípios constitucionais em matéria fiscal (sublinhado nosso).
9. Ou seja, “*apenas e só*”, uma questão abstracta de (i) legalidade e de (ii) inconstitucionalidade.
10. O que o Requerente quer, em suma, é que o Tribunal se pronuncie sobre as motivações do próprio quadro normativo e sobre a leitura que a administração faz desse quadro normativo – não sobre liquidações concretas e factuais, cuja prova descarta em pontos decisivos para a respectiva impugnação.
11. Por outras palavras, o Requerente quer, “*apenas e só*”, que o presente Tribunal tome uma posição sobre um regime em vigor; não sobre liquidações, mas sobre o fundamento e o quadro normativos cujo preenchimento, ou não, abstractamente causará a invalidade de quaisquer actos tributários a eles subsumíveis.

12. Ora a pretensão impugnatória de concretos actos tributários, factuais e provados na sua ocorrência e nos seus pressupostos relevantes, fica assim subalternizada, para não se dizer, mesmo abandonada – em favor de uma Pronúncia que se arrogasse o poder de afastar diplomas legislativos decorrentes do exercício da função legislativa, suspendendo-lhes genericamente a eficácia.
13. Essa pretensão será eventualmente legítima e viável noutras instâncias judicativas, mas não no presente tribunal, dada a enumeração taxativa das competências que o art. 2.º, 1 do RJAT estabelece para os tribunais arbitrais a funcionarem no CAAD:
- “1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*
- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
 - b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.*
14. É muito nítido que o RJAT não consente o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas do exercício da função político-legislativa do Estado: estabelece-o expressamente quanto à ilegalidade.
15. Quanto à inconstitucionalidade, é muito claro que não cabe, nem aos tribunais administrativos e fiscais, nem aos tribunais arbitrais a funcionarem no CAAD, conhecer directamente da constitucionalidade de normas legais, porque isso seria exercer a fiscalização, em abstracto, da constitucionalidade, o que constitui competência exclusiva do Tribunal Constitucional, nos termos do art. 281.º, 1, a) e b) da CRP (cfr. arts. 4.º, 2, a) do ETAF e art. 2.º, 2 do CPTA).
16. Daí que, de novo, tal controle deva ocorrer no estrito âmbito da competência do tribunal arbitral, ou seja, só se possa declarar a inconstitucionalidade que interfira em actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta ou de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável ou de actos de fixação de valores patrimoniais – o “*numerus clausus*” que demarca a competência deste tribunal, nos termos do art. 2.º do RJAT: sendo nestes termos que devem entender-se as normas do RJAT que se reportam ao tópico da inconstitucionalidade (arts. 17.º, 3 e 25.º, 1).

17. Por outras palavras, o tribunal poderia recusar a aplicação de uma norma legislativa ou regulamentar com fundamento na sua inconstitucionalidade, o que corresponderia a uma declaração de ilegalidade com efeitos circunscritos ao caso concreto (para efeitos do art. 73.º, 2 do CPTA); mas não pode produzir, com o mesmo fundamento, uma pronúncia de ilegalidade com eficácia geral, formulada “*apenas e só*” nos seus contornos gerais, visto que esse é um poder cognoscitivo que está reservado exclusivamente ao Tribunal Constitucional.
18. Insista-se: restringindo taxativamente o perímetro da competência dos tribunais arbitrais a funcionarem no CAAD, o art. 2.º do RJAT exclui absolutamente do âmbito da jurisdição arbitral a apreciação de litígios que tenham por objecto a impugnação de actos praticados no exercício da função política e legislativa.
19. Em matéria de legalidade, tem-se evoluído jurisprudencialmente, e doutrinalmente, no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral, sustentando-se que tal entendimento é que está em sintonia com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constituir “*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*” (n.º 2).
20. Daí que o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, seja tido por revelador de que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2 – mas no pressuposto estrito, e irremovível, de que tenham por objecto próprio um acto de um dos tipos enumerados naquele art. 2.º do RJAT.
21. Por outras palavras: a fiscalização da legalidade de normas em abstracto, “*apenas e só*”, sem enquadramento processual na impugnação de actos concretos de liquidação, plenamente provados, com efeitos circunscritos ao caso concreto, não é da competência de um tribunal arbitral sujeito ao RJAT, tribunal ao qual não é reconhecida a competência de sindicar actos normativos em abstracto – sendo certamente inconstitucional uma interpretação do art. 2.º do RJAT que procurasse estender a competência do tribunal para lá dos limites claros estabelecidos no art. 2.º do RJAT (norma que, refira-se, tem um lugar paralelo no art. 4.º, 3, a) do ETAF, Lei

- n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, que expressamente exclui do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal a apreciação de litígios que tenham por objecto a impugnação de actos praticados no exercício da função política e legislativa).
22. E a inconstitucionalidade de uma tal leitura do art. 2.º do RJAT fica transparente pelo confronto com o art. 212.º, 3 da CRP, que delimita a jurisdição administrativa, cometendo “*aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais*”: ou seja, as situações regidas por normas que regulam as relações que se estabelecem entre a Administração e os particulares no desempenho, por aquela, da actividade administrativa (veja-se o reflexo no art. 1.º, 1 do ETAF, ou nos arts. 3.º, 1, 37.º e 72.º do CPTA).
23. Temos por verificada, assim, uma excepção dilatória, de conhecimento oficioso: a incompetência material do tribunal arbitral, nos termos dos arts. 577.º, a) e 578.º do CPC.
24. Trata-se de uma excepção que impede o conhecimento do mérito da causa, implicando a absolvição da instância e a extinção da instância, nos termos do disposto nos arts. 99.º, 1, 278.º, a) e e), e 576.º, 2 do CPC, e no art. 89.º, 4, a) e k) do CPTA, todos aplicáveis *ex vi* art. 2.º, 2, e) do CPPT e art. 29.º, 1, c) e e) do RJAT.
25. E o mesmo resulta da aplicação do art. 16.º do CPPT, que estabelece no seu n.º 1 que “*A infracção das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal*”, e no seu n.º 2 que “*A incompetência absoluta é de conhecimento oficioso*”.
26. Entendo, pois, que o processo deveria ter terminado com a verificação desta excepção, e com a absolvição da instância.

II- NO MÉRITO: O INCUMPRIMENTO DO ÓNUS DE PROVA, E O NÃO-PREENCHIMENTO DO *STANDARD* DE PROVA

27. O ostensivo incumprimento do ónus de prova, e o não-preenchimento do *standard* de prova, tem uma razão que transparece para quem tenha acompanhado a evolução jurisprudencial neste tema: é que a pretensão do Requerente é contrariada pelas jurisprudências dominantes em tribunais superiores – seja do TJUE, seja do STA – que precisamente enfatizam o papel crucial da prova na solução destes temas.

-
28. Não surpreende, por isso, que o Requerente minimize as referências factuais e o esforço probatório que deveria ser-lhes dedicado: porque com a factualidade disponível não alcançaria uma decisão favorável, dentro daquela linha jurisprudencial dominante – já no plano arbitral, já, por via do recurso previsto no art. 25.º, 2 do RJAT, no plano do STA.
29. Com efeito, o STA já se pronunciou expressamente sobre a argumentação ora empregue pelo Requerente, entendendo que ela presume erradamente a existência de uma via intermédia, um “*tertium genus*”, para daí extrair diversas inferências, mormente a de que essa “nova entidade” não tem cobertura legal.
30. Sendo que o STA repetidamente tem afastado esse entendimento, sustentando, pelo contrário, que o “coeficiente de imputação específico” que consta do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, não é senão um adensamento do método de afectação real já expressamente consagrado nos n.ºs 2 e 3 do art. 23.º do CIVA, e mais adaptado aos casos em que a utilização dos bens ou serviços mistos possa ser predominantemente afecta à gestão e financiamento dos contratos, relativamente a instituições de crédito que desenvolvam simultaneamente actividades de Leasing ou de ALD¹⁶.
31. Além disso, a via do reenvio prejudicial está fechada, porque o STA, louvando-se na jurisprudência do TJUE (acórdão “Banco Mais”, Proc. n.º C-183/13), e afastando a aplicabilidade, dadas as diferenças de regime no Reino Unido, do estabelecido no acórdão “Volkswagen Financial Services (UK) Ltd”, (Proc. n.º C-153/17), entende que o art. 173.º, 2, c) da Directiva IVA (anteriormente, o art. 17.º, 5, § 3º, c), da Sexta Directiva) foi adequadamente transposto pelo art. 23.º, 2 e 3 do CIVA, permitindo à AT a imposição do método de afectação real previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, o já referido “coeficiente de imputação específico”¹⁷: culminando no acórdão para uniformização de jurisprudência de 4 de Março de 2020 (Processo n.º 7/19), e ainda nos acórdãos de 4 de Março de 2020 (Proc. n.º 052/19) e 24 de Março de 2021 (Proc. n.º 087/20).

¹⁶ Remeto o desenvolvimento deste argumento, e dos subsequentes, para a fundamentação das decisões proferidas nos Processos n.ºs 126/2023-T e 478/2023-T, por colectivos nos quais participei.

¹⁷ Cfr. acórdãos do STA de 4 de Março de 2015 (Proc. n.º 081/13), 3 de Junho de 2015 (Proc. n.º 0970/13), 17 de Junho de 2015 (Proc. n.º 01874/13), 27 de Janeiro de 2016 (Proc. n.º 0331/14), 15 de Novembro de 2017 (Proc. n.º 0485/17).

-
32. Daqui tem retirado o STA a ilação de que não há base para se alegar a inconstitucionalidade do quadro legal, ou de qualquer alegada “interpretação” desse quadro legal que se pretendesse ver abrigada no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108: porque, para lá do apoio legal, a afastar alegações de ilegalidade, o STA tem entendido que o coeficiente de imputação específico se conforma ao princípio da igualdade e neutralidade fiscal, na medida em que propicia uma dedução mais aproximada do nível de consumo efectivo dos recursos de utilização mista que possa resultar da actividade gerada pelos contratos de locação.
33. Forçoso é reconhecer, com Sérgio Vasques (“IVA, Pro rata e Locação Financeira”, *Cadernos IVA*, 2020), que, se o TJUE reconhece a legitimidade da AT para introduzir factores correctivos nos métodos de dedução, decerto deixa de caber aos tribunais nacionais opor-se a esse reconhecimento, sobretudo com a alegação, não demonstrável, de que tais métodos estão previstos com tão grande grau de rigidez e taxatividade que eles não comportam correcções ou variantes, ou que todo o factor de correcção se traduzirá, *ipso facto*, num novo método – excluindo, pois, qualquer margem de plasticidade na aplicação de tais métodos legitimados pelo próprio TJUE.
34. Decorre, assim, da jurisprudência do STA que o “coeficiente de imputação específico” que consta do Ofício-Circulado n.º 30108 não enuncia um novo método, um “*tertium genus*”, algo de substancialmente distinto de uma das várias formas possíveis de proceder à afectação de bens e serviços – tratando-se, pelo contrário, de um mero “afinamento” dos métodos existentes; pelo que, sendo um método adaptado que cabe dentro da margem de plasticidade reconhecida pelo TJUE, passa a ser um método legitimado pela lei interna.
35. Mais especificamente, o que a jurisprudência do STA, de forma consistente e uniformizada, estabelece é que o critério de imputação específica a que alude o ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108 é enquadrável no método da afectação real, como uma modalidade – inteiramente legítima – do cálculo de dedução que reflecta objectivamente a parte real das despesas efectuadas com bens ou serviços de utilização mista, que seja imputada a operações que conferem o direito à dedução: logo, um critério mais preciso, menos susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados, e de conduzir a distorções significativas na tributação, do que o método residual do *pro rata* (“não-mitigado”), considerando as especificidades do sujeito passivo: o que acontece se a utilização dos bens e serviços for sobretudo determinada pelo

financiamento e gestão dos contratos, interpretação que o STA entende também dever ser extraída das disposições nacionais.

36. Seguindo, assim, a jurisprudência do STA (e a jurisprudência maioritária no CAAD¹⁸), impõe-se a conclusão de que o “coeficiente de imputação específico” não é uma medida inovadora nem arbitrária, sendo antes determinado por um propósito de prevenção de distorções significativas na tributação, que ocorreriam se se insistisse num rácio desligado da comparabilidade económica, isto é, se se apontasse para um cálculo assente numa presunção do consumo de recursos pelas diversas actividades, quando as realidades que constituem o termo de comparação são objecto de métricas distintas.
37. É que, se se tivesse em conta a componente do capital, que, em princípio, não apresenta conexão com os gastos mistos, e apenas com o *input* de aquisição do objectos de leasing ou ALD, já deduzido integralmente pelo método da imputação directa, estaríamos a comparar realidades diversas, nomeadamente juros de financiamentos concedidos no contexto da actividade geral, com juros e capital do leasing.
38. Sendo que, nos termos preconizados na orientação administrativa, para que a comparação das operações tenha “coerência” e traduza uma proporção adequada, quer a actividade financeira, quer a actividade de leasing, substancialmente equiparáveis numa perspectiva económica, devem considerar apenas a respectiva remuneração, isto é, os juros.
39. Dada a uniformidade da evolução jurisprudencial nos tribunais superiores, a insistência em postular-se, contra ela, a existência de um “*tertium genus*” que na verdade não existe, e que a jurisprudência do STA já estabeleceu, definitivamente, que não existe, é um esforço para se contornar essa jurisprudência, e para se tentar evitar as respectivas consequências.
40. Isso, por si só, explica a aludida atitude deliberada de incumprimento do ónus de prova, e de não-preenchimento do *standard* de prova – especificamente, o facto de o Requerente prescindir, desde logo, de tentar fazer prova de “preponderância de gastos (com a disponibilização dos bens locados)”, como deveria fazer se verdadeiramente pretendesse ser tributado pela verdade material; isto é, se estivesse disposto a submeter-se a um método de afectação real, e não somente ao sucedâneo residual do “*pro rata* (não-mitigado)”.

¹⁸ A título exemplificativo, as decisões arbitrais n.ºs 709/2019-T, 759/2019-T, 887/2019-T, 927/2019-T, 278/2020-T, 292/2020-T, 576/2020-T, 637/2020-T, 804/2021-T, 549/2022-T, 558/2022-T, 126/2023-T e 455/2023-T.

41. Devendo aqui recordar-se que, para efeitos de apuramento da “afecção real”, só a parcela das rendas, registada nas respectivas contas de proveitos, constitui proveito contabilístico das sociedades locadoras, integrando o “volume de negócios” que serve de base ao apuramento do pro rata, nos termos do art. 23º, 4 do CIVA; sendo que a componente de amortização financeira das rendas, correspondente à aquisição do bem locado, não reveste, pelo contrário, a natureza de proveito, nos termos do art. 42º do CIVA (como o confirmam, de resto, os §§ 32 e 33 das NCRF 9).
42. Ora, como vem insistindo a recente jurisprudência do STA posterior ao acórdão para uniformização de jurisprudência de 4 de Março de 2020 (Proc. n.º 052/19), quando o acto de liquidação adicional do IVA se fundamente no não-reconhecimento das deduções declaradas pelo sujeito passivo, caberá a este a prova dos factos constitutivos do direito à dedução, demonstrando que, no seu caso concreto – dadas as reais especificidades do seu negócio, detalhadamente comprovadas –, a utilização dos bens ou serviços mistos não foi sobretudo determinada pela gestão e financiamento dos contratos – e foi-o, antes, pela disponibilização dos bens locados.
43. Sendo assim, torna-se revelador que o Requerente nem sequer tenha tentado produzir essa prova, concedendo, desde logo, que os factos que estão em causa são incontrovertidos – como se eles não fossem relevantes para uma decisão de mérito por parte de um tribunal arbitral.
44. Seria uma atitude que dificilmente se compreenderia, e menos ainda se aceitaria, se o que verdadeiramente estivesse em causa fosse um pedido de pronúncia sobre o mérito da causa, sobre a materialidade de liquidações concretas.
45. Mas transparece, do pedido de pronúncia, que não é esse objectivo que prepondera – mas antes, “*apenas e só*”, o de obter deste Tribunal a pronúncia sobre uma questão abstracta de legalidade e de inconstitucionalidade, reportada, não a uma liquidação concreta e detalhadamente provada, mas ao próprio regime normativo que pode enquadrar e fundamentar essa, ou qualquer outra, liquidação do mesmo tipo.
46. Mas como a “porta” da alegada ilegalidade parece inviável, dada a jurisprudência do STA e do TJUE, cabe conjecturar-se se, em última análise, não será da via da inconstitucionalidade que se trata, como única “saída” subsistente, procurando obter-se deste tribunal uma decisão em moldes que, na verdade, cabem em exclusivo ao Tribunal Constitucional – para, a partir dessa

decisão, se abrir o caminho, pela via do art. 25.º, 1 “in fine” do RJAT, à pronúncia desse mesmo Tribunal Constitucional.

47. Se for assim, se tiver sido esse o escopo desta singular atitude de incumprimento do ónus de prova e de não-preenchimento do *standard* de prova, impor-se-á concluir, de novo, que esse caminho está vedado, porque se depara com o obstáculo insuperável da incompetência material do presente Tribunal, a qual – insiste-se – deveria ter determinado a abstenção de uma pronúncia de mérito, terminando em absolvição da instância.

(Fernando Araújo)