

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 172/2026-T

Tema: IVA – Direito à dedução – Pro rata – Operações de financiamento/concessão de crédito e das operações relativas a pagamentos e, em geral, transações relativas à negociação e venda de títulos – Ofício-circulado n.º 30108.

Sumário:

I - Nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, conjugado com a alínea b) do seu n.º 3, a Administração Tributária não 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 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;

II – O normativo constante do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA (conjugado com o n.º 3) não representa uma transposição para o direito interno da regra da determinação do direito à dedução acolhida no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, que se configura como uma disposição derogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, de tal Diretiva.

III – Termos em que, a interpretação do artigo 23.º, n.º 2, 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 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 limitar os valores a inserir no numerador e no denominador da aludida fração.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins (Presidente), João Belo Nunes e Júlio Tormenta (vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), para formar o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 18-02-2026, decidem no processo identificado, nos seguintes termos:

I. RELATÓRIO

A..., S.A. doravante abreviadamente designado por “Requerente”, com o número de identificação fiscal ... e sede na ..., n.º..., Porto, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n. os 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAMT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL para pronúncia sobre a (i)legalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (cf. Documento 1 ora junto e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos) apresentada pelo Requerente com vista à contestação dos atos tributários de (auto)liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), referentes ao ano 2023, materializados na declaração periódica de imposto com referência ao mês de dezembro de 2023, no montante global de € 395.851,06, e a consequente declaração de (i)legalidade daquele ato de (auto)liquidação de IVA (cf. Documento 2 ora junto e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos).

É Requerida nestes autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, doravante designada também pelas formas abreviadas “AT” ou “Requerida”.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 18-02-2026 e aceite pelo Presidente do CAAD em 20-02-2025, tendo sido notificado à Requerida na mesma data.

Os árbitros identificados e signatários deste acórdão manifestaram a aceitação das suas funções no prazo legal. Em 08-04-2026 as partes foram notificadas da designação dos árbitros para constituir o Tribunal Arbitral e não manifestaram intenção de os recusar, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 28-04-2026.

A Requerida apresentou resposta (“R-AT”) em 03-06-2026, que concluiu afirmando que o pedido do Requerente deve ser julgado improcedente, por não provado e a AT absolvida do pedido mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados.

Em 08-06-2026 foi emitido o seguinte despacho:

“1. Notifique-se a Requerente para remeter Procuração forense que protestou juntar no PPA, no prazo de 5 dias, sob pena de caso de não junção serem retiradas as consequências legais.

2. Uma vez junta a referida Procuração, pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no mesmo prazo invocado em 1 desta notificação.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.A. Posição da Requerente

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) O Requerente é uma instituição de crédito, cujo objeto social consiste na realização das operações descritas no artigo 4.º, n.º 1 do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-lei n.º 298/92, de 31 de dezembro¹⁰ e no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 186/2002, de 21 de agosto.
- b) No âmbito da sua atividade, o Requerente realiza operações financeiras enquadráveis na norma de isenção constante da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, que não conferem o direito à dedução deste imposto. É o caso das operações de financiamento/concessão de crédito e das operações relativas a pagamentos e, em geral, transações relativas à negociação e venda de títulos.
- c) Simultaneamente, o Requerente realiza operações que conferem o direito à dedução deste imposto (cf. a alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA). Em concreto, operações de locação financeira mobiliária e custódia de títulos.
- d) Pelo exposto, a atividade prosseguida pelo Requerente encontra-se abrangida por distintos regimes de dedução de IVA.
- e) Ora, relativamente às situações em que o Requerente identificou uma conexão direta e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações ativas (outputs) por si realizadas, este aplica, para efeitos de exercício do direito à dedução, o método da imputação direta, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, quer para a dedução integral do imposto incorrido (quanto a outputs tributados), quer para a não dedução desse imposto (quanto a outputs que não conferem o direito à dedução).
- f) É o que sucede no âmbito da aquisição de bens objeto dos contratos de locação financeira – v.g. a aquisição de uma viatura para subsequente locação financeira –, relativamente aos quais foi deduzido, na íntegra, o IVA incorrido, em virtude de tais bens estarem diretamente ligados a operações tributadas, realizadas a jusante pelo Requerente – a locação financeira –, que conferem o direito à dedução.

- g) Em idêntico sentido, nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem o direito à dedução, o ora Requerente não deduziu qualquer montante de IVA.
- h) Relativamente aos recursos que são afetos, simultaneamente, a operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito, a dedução do IVA incorrido nesta tipologia de recursos – de utilização mista – é efetuada com recurso ao método da percentagem de dedução e ao método da afetação real.
- i) Assim, nas situações em que o Requerente identificou uma conexão direta, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (*inputs*) e operação ativas (*outputs*) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objetivos do nível/grau de utilização efetiva, aplicou o método da afetação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA.
- j) Por fim, para determinar a medida (*quantum*) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afetos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de utilização mista), o Requerente adotou, em observância do preceituado no Ofício- Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista.
- k) No âmbito de uma revisão de procedimentos, com referência ao IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista no ano 2023, o Requerente concluiu que naquele período não teria exercido, na sua plenitude, o direito à dedução do IVA incorrido no ano *sub judice*, tendo deduzido um montante de imposto inferior àquele que resulta do disposto na legislação do IVA e exigido pelo princípio da neutralidade que rege o sistema comum deste imposto.
- l) Com efeito, relativamente aos recursos de utilização mista, da aplicação da percentagem de dedução de 8% o Requerente deduziu IVA no montante de € 3.166.808,48, quando a percentagem de dedução se cifrou em 9%, pelo que o Requerente, peticiona, agora, por esta via, a anulação parcial da autoliquidação materializada na entrega da declaração periódica de IVA de dezembro de 2023,

na parte referente ao IVA que, por motivo de erro, não foi deduzido pelo Requerente: i.e., correspondente ao IVA no valor de € 395.851,06.

- m) Atento tudo o quanto foi explanado, no ano 2023, o Requerente incorreu em erro relativamente ao regime jurídico que rege o exercício do direito à dedução do imposto vertido nos recursos de utilização mista por si adquiridos, o que originou uma entrega em excesso de imposto ao Estado, no montante total de € 395.851,06 (€ 3.562.659,54 - € 3.166.808,48), que lhe deverá ser restituído – cf. Documento 3.
- n) Nesse seguimento, o Requerente apresentou, em julho de 2025, uma Reclamação Graciosa à AT, na qual peticionou a anulação parcial dos atos tributários de autoliquidação de IVA efetuados pelo Requerente, com referência ao ano 2023, materializados na declaração periódica de IVA referente ao mês de dezembro do mesmo ano, bem como a restituição do valor do IVA pago em excesso, no montante global de € 395.851,06.
- o) A referida reclamação foi indeferida pela AT, e constitui o objeto imediato deste pedido de pronúncia arbitral.

II.B. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) O Requerente é uma sociedade comercial, SP do IVA, que para efeitos deste imposto, está enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).
- b) Apresentou a RG n.º ...2025..., respeitante ao período de imposto de 2023/12, solicitando a restituição do valor do IVA, que considera pago em excesso, no montante de € 395.851,06.

- c) A RG foi indeferida por despacho do Diretor de Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), datado de 2025-11-14, concluindo-se pela manutenção das autoliquidações.
- d) Como questão prévia, foi salientado que a pretensão deduzida não se compagina com o regime jurídico do direito à dedução, tal como se encontra estruturado na Diretiva IVA e no CIVA, nem com a jurisprudência, nacional e comunitária.
- e) O direito à dedução, previsto nos art.ºs 167.º e seguintes da Diretiva IVA e nos art.ºs 19.º e seguintes do CIVA, surge no momento em que o imposto se torna exigível, devendo ser exercido na declaração do período correspondente à sua génese ou, quando tal não seja possível, no período em que os elementos necessários à sua efetivação cheguem à posse do SP.
- f) No caso concreto dos sujeitos passivos mistos – que realizam simultaneamente operações com e sem direito à dedução –, a lei estabelece, no art.º 23.º do CIVA (em transposição do art. 173.º da Diretiva), que o imposto suportado em recursos de utilização mista apenas é dedutível na proporção da sua afetação a operações tributáveis (idem, n.º 43).
- g) Para o efeito, são admitidos dois métodos: o da afetação real e o da percentagem de dedução (*pro rata*).
- h) Dispõe o n.º 6 do art.º 23.º do CIVA que, em qualquer dos métodos, o cálculo provisório efetuado deve ser corrigido no final do ano civil a que respeita, com base nos valores definitivos, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano.
- i) Este é, pois, o momento próprio e único para operar quaisquer correções ao montante de dedução apurado durante um determinado ano.
- j) Da leitura conjugada destes preceitos resulta, de forma clara e inequívoca, que não se encontra legalmente prevista a possibilidade de um SP, que livremente optou por um dos métodos de cálculo do direito à dedução, vir, posteriormente, alterar retroativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efetuada (idem, n.º 54).

- k) A opção pelo método exerce-se no momento do nascimento do direito à dedução, nos termos do n.º 1 do art.º 22.º do CIVA, e não pode ser objeto de revisão com eficácia retroativa.
- l) Neste mesmo sentido se tem pronunciado a Administração Tributária, designadamente através do Ofício-Circulado n.º 30082/2005, da DSIVA, e do Parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 41/2013, onde expressamente se refere que as correções ao cálculo da percentagem de dedução devem ser feitas no final do ano em causa e refletidas na declaração do último período desse ano (idem, n.ºs 55 e 56).
- m) A jurisprudência, quer do Tribunal de Justiça da União Europeia, quer dos tribunais arbitrais e superiores nacionais, tem sufragado idêntico entendimento.
- n) Com efeito, o TJUE, no Acórdão proferido no processo C-184/04, esclareceu que os ajustamentos previstos nos art.ºs 184.º a 192.º da Diretiva se destinam a evitar inexatidões no cálculo das deduções, mas sempre em função de alterações supervenientes dos elementos inicialmente considerados, e não a permitir uma revisão retroativa da opção metodológica do SP.
- o) No plano nacional, são abundantes e uniformes as decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) que afirmam a impossibilidade de alteração retroativa do método de dedução. A título exemplificativo, nos processos n.º 804/2021-T, 646/2023-T, 649/2022-T, 611/2022-T e 136/2018-T, decidiu-se que «as alterações retroativas aplicadas pela Reclamante no cálculo do direito à dedução de bens e serviços de utilização mista não têm por base quaisquer erros materiais ou de cálculo (...) nada existe na lei que permita estabelecer essa alteração posteriormente com eficácia retroativa».
- p) Em particular, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 646/2023-T é lapidar ao afirmar que se «encontra vedada a possibilidade de correção da metodologia de cálculo, por aplicação do n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA, porquanto esta norma não contempla a possibilidade de um sujeito passivo (...) poder alterar retroativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicial efetuada» (idem, n.º 88).

- q) Não colheu o argumento do ora Requerente de que estaria perante um “erro de direito” suscetível de correção. O exercício do direito à dedução, incluindo a opção por um dos métodos previstos no art.º 23.º do CIVA, está na disponibilidade dos sujeitos passivos, constituindo uma opção no âmbito da autonomia de atuação permitida pelo imposto, materializada na autoliquidação efetuada (idem, n.ºs 57, 58 e 94).
- r) Sendo a autoliquidação um ato voluntário, não pode o SP, findo o prazo para a regularização anual, vir invocar a ocorrência de um erro quando o que verdadeiramente está em causa é a não dedução da totalidade do imposto que poderia ter deduzido no momento próprio.
- s) Acresce que o invocado n.º 2 do art.º 98.º do CIVA – que estabelece um prazo de quatro anos para o exercício do direito à dedução ou ao reembolso – não tem aplicação ao caso vertente. Esta norma constitui uma disposição especial dirigida a situações de dedução tardia, designadamente aquelas em que, por facto imputável a terceiro, os documentos de suporte não foram atempadamente disponibilizados ao SP, ou em que tenha havido uma omissão involuntária do registo contabilístico.
- t) Não se aplica, porém, a situações em que o imposto foi devidamente registado e o direito à dedução foi exercido, ainda que, em momento posterior, o SP considere que poderia tê-lo feito de forma mais favorável.
- u) Como bem se sumariou na decisão do processo n.º 611/2022-T do CAAD, aplicar o prazo do art.º 98.º, n.º 2, a situações já consolidadas pela regularização do n.º 6 do art.º 23.º colocaria em causa a segurança jurídica e a previsibilidade que devem nortear a relação jurídico-tributária .
- v) Finalmente, não logrou demonstrar, como lhe competia nos termos do art.º 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), os factos constitutivos do direito que alega.
- w) Limitou-se a apresentar percentagens de dedução e o valor reclamado, sem especificar e comprovar, de forma cabal, quais as variáveis que não foram tidas em consideração e em que medida as mesmas determinariam uma alteração dos cálculos efetuados.

- x) A apresentação da DP e de meros documentos internos, por si só, não constitui prova inequívoca dos factos alegados (n.º 107 da Informação n.º 2522-DJT/2025), sendo jurisprudência firmada do Supremo Tribunal Administrativo (STA) que recai sobre o SP o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como pressuposto do direito à dedução.
- y) Termos em que se concluiu pela total improcedência da pretensão, por manifesta falta de suporte legal, jurisprudencial e probatório, não se verificando qualquer erro imputável aos serviços.
- z) A decisão de indeferimento foi notificada, através de ofício n.º .../2025, de 2025-11-17 (registo CTT n.º RF ... PT).
- aa) No caso vertente, não parece estar em causa qualquer erro de enquadramento das operações tributáveis, para que se possa invocar “erro de direito” e o disposto no n.º 2 do art.º 98.º do CIVA.
- bb) Com efeito, «(...) relativamente aos recursos de utilização mista, da aplicação da percentagem de dedução de 8% o Requerente deduziu IVA no montante de €3.166.808,48, quando a percentagem de dedução se cifrou em 9%, pelo que o Requerente, peticiona, agora, por esta via, a anulação parcial da autoliquidação materializada na entrega da declaração periódica de IVA de Dezembro de 2023, na parte referente ao IVA que, por motivo de erro, não foi deduzido pelo Requerente (...)» cf. art.º 55.º da PI.
- cc) O Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, do Gabinete do então Subdiretor-Geral para a Área de Gestão Tributária do IVA, versa sobre as regras para a determinação do direito à dedução pelas instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as atividades de leasing ou de aluguer de longa duração (ALD), fixadas ao abrigo do disposto no art.º 23.º n.ºs 2 e 3, alínea b) do CIVA, e no art.º 173.º n.º 2, alínea c) da Diretiva IVA, determinando que:
«5. No caso específico das entidades financeiras que desenvolvem igualmente actividades 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.»

Face à actual redacção do artigo 23.º a afectação real é o método que, tendo por base critérios objectivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista.

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

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

- dd) O que resulta destas orientações administrativas é que as «instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as actividades de Leasing ou de ALD» devem adotar a metodologia de afetação real.
- ee) Ou seja, o mencionado coeficiente de imputação específico é indicado a título supletivo, isto é, «sempre que não seja possível a aplicação de critérios

objectivos de imputação dos custos comuns» — circunstância que, aqui, se verifica, tal como começa por admitir o Requerente.

ff) Destarte, a AT limita-se a fixar, ao abrigo do art.º 23.º do CIVA, a metodologia de afetação real, por ter detetado a existência de «distorções significativas na tributação», competindo aos sujeitos passivos a formulação de critérios objetivos de imputação dos custos comuns, sem prejuízo de estes, querendo, poderem adotar o sugerido coeficiente de imputação específico.

gg) No caso em apreço, não resulta demonstrado que o coeficiente de imputação adotado pelo Requerente padeça de qualquer ilegalidade, ou sequer que o rácio agora apresentado seja mais preciso.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

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

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O Requerente é uma instituição de crédito, cujo objeto social consiste na realização das operações descritas no artigo 4.º, n.º 1 do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-lei n.º 298/92, de 31 de dezembro 10 e no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 186/2002, de 21 de agosto.
- b) No âmbito da sua atividade, o Requerente realiza operações financeiras enquadráveis na norma de isenção constante da alínea 27) do artigo 9.º do Código do IVA, que não conferem o direito à dedução deste imposto. É o caso das operações de financiamento/concessão de crédito e das operações relativas a pagamentos e, em geral, transações relativas à negociação e venda de títulos.
- c) Simultaneamente, o Requerente realiza operações que conferem o direito à dedução deste imposto (cf. a alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA). Em concreto, operações de locação financeira mobiliária e custódia de títulos.
- d) Pelo exposto, a atividade prosseguida pelo Requerente encontra-se abrangida por distintos regimes de dedução de IVA.
- e) Ora, relativamente às situações em que o Requerente identificou uma conexão direta e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações ativas (outputs) por si realizadas, este aplica, para efeitos de exercício do direito à dedução, o método da imputação direta, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, quer para a dedução integral do imposto incorrido (quanto a outputs tributados), quer para a não dedução desse imposto (quanto a outputs que não conferem o direito à dedução).
- f) É o que sucede no âmbito da aquisição de bens objeto dos contratos de locação financeira – v.g. a aquisição de uma viatura para subsequente locação financeira –, relativamente aos quais foi deduzido, na íntegra, o IVA incorrido, em virtude de tais bens estarem diretamente ligados a operações tributadas, realizadas a jusante pelo Requerente – a locação financeira –, que conferem o direito à dedução.

- g) Em idêntico sentido, nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem o direito à dedução, o ora Requerente não deduziu qualquer montante de IVA.
- h) Relativamente aos recursos que são afetos, simultaneamente, a operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito, a dedução do IVA incorrido nesta tipologia de recursos – de utilização mista – é efetuada com recurso ao método da percentagem de dedução e ao método da afetação real.
- i) Assim, nas situações em que o Requerente identificou uma conexão direta, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operação ativas (outputs) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objetivos do nível/grau de utilização efetiva, aplicou o método da afetação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA.
- j) Por fim, para determinar a medida (quantum) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afetos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de utilização mista), o Requerente adotou, em observância do preceituado no Ofício- Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista.
- k) No âmbito de uma revisão de procedimentos, com referência ao IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista no ano 2023, o Requerente concluiu que naquele período não teria exercido, na sua plenitude, o direito à dedução do IVA incorrido no ano sub judice, tendo deduzido um montante de imposto inferior àquele que resulta do disposto na legislação do IVA e exigido pelo princípio da neutralidade que rege o sistema comum deste imposto.
- l) Com efeito, relativamente aos recursos de utilização mista, da aplicação da percentagem de dedução de 8% o Requerente deduziu IVA no montante de € 3.166.808,48, quando a percentagem de dedução se cifrou em 9%, pelo que o Requerente, peticiona, agora, por esta via, a anulação parcial da autoliquidação materializada na entrega da declaração periódica de IVA de dezembro de 2023,

na parte referente ao IVA que, por motivo de erro, não foi deduzido pelo Requerente: i.e., correspondente ao IVA no valor de € 395.851,06.

Factos dados como não provados

Não se apurou a dimensão exata de recursos de utilização mista não considerados no valor das comissões que são utilizados em cada uma das atividades realizadas pela Requerente, não havendo evidência de que sejam proporcionais ao número de pessoas que intervêm em cada uma das fases.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, em factos não questionados pelas partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cfr.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

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

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

V. MATÉRIA DE DIREITO

V.1. APRECIÇÃO DA QUESTÃO

A Requerente é uma sociedade comercial sujeito passivo de IVA, que para efeitos deste imposto, está enquadrada no regime normal com periodicidade mensal, nos termos do artigo 41.º, n.º 1, al. a) do CIVA.

Caracteriza-se por ser um sujeito passivo "misto" de IVA, uma vez que exerce atividades que conferem direito à dedução e também realiza operações no âmbito da atividade financeira (por exemplo, operações de financiamento/concessão de crédito e das operações relativas a pagamentos), a qual é isenta do imposto nos termos do artigo 9.º, n.º 27 do CIVA,

Motivo pelo qual procede à dedução, e consequente apuramento do imposto, nos termos do artigo 23.º do CIVA.

No caso em apreço, está em causa o seguinte:

- a) Nas situações em que o Requerente identificou uma conexão direta, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (*inputs*) e operação ativas (*outputs*) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objetivos do nível/grau de utilização efetiva, aplicou o método da afetação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA.
- b) Por fim, para determinar a medida (*quantum*) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afetos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de utilização mista), o Requerente

adotou, em observância do preceituado no Ofício- Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista.

- c) No âmbito de uma revisão de procedimentos, com referência ao IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista no ano 2023, o Requerente concluiu que naquele período não teria exercido, na sua plenitude, o direito à dedução do IVA incorrido no ano *sub judice*, tendo deduzido um montante de imposto inferior àquele que resulta do disposto na legislação do IVA e exigido pelo princípio da neutralidade que rege o sistema comum deste imposto.
- d) Com efeito, relativamente aos recursos de utilização mista, da aplicação da percentagem de dedução de 8% o Requerente deduziu IVA no montante de € 3.166.808,48, quando a percentagem de dedução se cifrou em 9%, pelo que o Requerente, peticiona, agora, por esta via, a anulação parcial da autoliquidação materializada na entrega da declaração periódica de IVA de dezembro de 2023, na parte referente ao IVA que, por motivo de erro, não foi deduzido pelo Requerente: i.e., correspondente ao IVA no valor de € 395.851,06.

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 «o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução», nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA.

Esta percentagem de imposto dedutível, ou «pro rata de dedução», resulta, em regra, de uma fração 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 (artigos 174.º da Diretiva n.º 2006/112/CE e 23.º, n.º 4, do CIVA).

O *pro rata* de dedução é determinado anualmente, sendo fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior, e é aplicável provisoriamente, a determinado ano, calculado com base nas operações do ano anterior ou estimado

provisoriamente, pelo sujeito passivo, de acordo com as suas previsões, sob controlo da administração (artigo 175.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva n.º 2006/112/CE e n.ºs 6, 7 e 8, do artigo 23.º do CIVA).

Mas o sujeito passivo pode optar por «efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação» (n.º 2 do artigo 23.º do CIVA).

A utilização deste método de afetação real, em princípio opcional, passará a ser obrigatória se a Administração Fiscal o determinar, o que poderá fazer, nomeadamente, «quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação» [alínea b) do n.º 3 do artigo 23.º]. A Administração Fiscal poderá também impor «condições especiais».

Através do referido Ofício-Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, a Administração Fiscal, entendeu que relativamente às «instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as atividades de Leasing ou de ALD», «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”», pelo que fez utilização da faculdade prevista no n.º 3 do artigo 23.º do CIVA, determinando que estes sujeitos passivos utilizem a «afetação real» (ponto 8).

Segundo os pontos 8 e 9, a «afetação real» deverá fazer-se de suas formas:

- se for possível, faz-se «a afetação real com base em critérios objetivos 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 atividades» (ponto 8 daquele Ofício Circulado);
- se não for «possível a aplicação de critérios objetivos 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 atividade de Leasing ou de ALDs» (ponto 9 daquele Ofício Circulado); neste caso, fica afastada a aplicação da percentagem que resultaria da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º.

No caso em apreço há controvérsia em saber 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 enunciada na Diretiva do IVA – art. 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, al. c) da Sexta Diretiva, quando ali se estabelece que, «todavia, os Estados-membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou parte dos bens ou serviços.»

V.1.A. A jurisprudência do TJUE

O TJUE pronunciou-se sobre uma situação deste tipo, atinente a instituição bancária que, tal como no caso concreto, desenvolve atividades de locação financeira que conferem direito à dedução e outras atividades financeiras que não conferem tal direito.

As decisões do TJUE proferidas em reenvio prejudicial têm carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, o que é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º)[3].

Na referida alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, correspondente à alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece-se que «os Estados-membros podem» «autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços».

No acórdão proferido em 10-07-2014, no processo n.º C-183/13 (Banco Mais), no âmbito de reenvio prejudicial, o TJUE entendeu que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 «não se opõe a

que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar».

A exclusão do método de cálculo do *pro rata* indicado pela Administração Tributária no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108 contraria manifestamente o decidido pelo TJUE, neste acórdão do processo C-153/17, sendo consequentemente ilegal, por violação do Direito da União.

Por outro lado, como se refere no mesmo acórdão, este entendimento é aplicável «mesmo quando os custos gerais relativos às operações de locação financeira de bens móveis (...) não sejam repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja na parte tributável da operação, mas no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação» (n.º 59), como sucede no caso em apreço.

Assim, neste acórdão do processo C-153/17, apesar de ficar demonstrado que os custos gerais eram imputados à parte das rendas referentes aos juros e a parte das rendas correspondente ao capital não era tributada (por ser isenta à face da lei inglesa), entendeu-se que esta última não podia ser completamente excluída do cálculo do *pro rata*, pelo que esta jurisprudência não pode deixar de ser aplicável à face da lei portuguesa, em que toda a atividade de *leasing* é tributada e, por isso, trata-se na totalidade de operações que dão direito à dedução, à face do artigo 20.º, n.º 1, e para efeitos do artigo 23.º, n.º 4, do CIVA.

Na verdade, se o TJUE entendeu que, mesmo nos casos de a parte das rendas correspondente às amortizações não ser tributada (como sucede na lei inglesa) esse montante não podia ser excluído completamente do numerador da fração, por maioria de razão valerá este entendimento quanto este montante também é tributado em IVA (como sucede na lei portuguesa) e, por isso, se está perante operação que confere operações que conferem direito a dedução, relativamente à qual resulta explicitamente da lei a sua inclusão no numerador da fração (artigo 23.º, n.º 4, do CIVA).

De qualquer forma, no citado acórdão 10-07-2014, proferido no processo n.º C-183/13 (Banco Mais), não se admitiu generalizadamente que um Estado-Membro possa obrigar um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, mas apenas admitiu tal possibilidade «quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar».

Como resulta desta parte final, na perspetiva do TJUE, não é compaginável com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Diretiva n.º 2006/112/CE a imposição aos contribuintes de uma percentagem de dedução especial **de forma genérica**, independentemente da comprovação da utilização real dos bens e serviços, pelo que a imposição dessa percentagem especial pelo Ofício-Circulado n.º 30108, sem qualquer indagação da utilização real dos recursos de utilização mista, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.

No entanto, o Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que só se pode concluir pela ilegalidade com um apuramento casuístico da utilização real dos bens e serviços de uso misto, isto é, quando «sobre a matéria de facto se formule um **juízo de facto** sobre se a utilização desses bens e serviços de utilização mista é ou não, sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos».

É, essencialmente, esta jurisprudência que o Supremo Tribunal Administrativo terá tendencialmente estabilizado com o acórdão uniformizador n.º 3/21, de 24-03-2021, proferido no processo n.º 87/20.0BALSB, publicado Diário da República, I Série, de 18-11-2021.

Formulando um juízo de facto, no caso em apreço, resulta claramente da prova produzida que há **uma afetação real e significativa dos custos**. Na verdade:

- a) No âmbito de uma revisão de procedimentos, com referência ao IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista no ano 2023, o Requerente concluiu que naquele período não teria exercido, na sua plenitude, o direito à dedução do IVA incorrido no ano *sub judice*, tendo deduzido um montante de imposto

inferior àquele que resulta do disposto na legislação do IVA e exigido pelo princípio da neutralidade que rege o sistema comum deste imposto.

- b) Com efeito, relativamente aos recursos de utilização mista, da aplicação da percentagem de dedução de 8% o Requerente deduziu IVA no montante de € 3.166.808,48, quando a percentagem de dedução se cifrou em 9%, pelo que o Requerente, peticiona, agora, por esta via, a anulação parcial da autoliquidação materializada na entrega da declaração periódica de IVA de dezembro de 2023, na parte referente ao IVA que, por motivo de erro, não foi deduzido pelo Requerente: i.e., correspondente ao IVA no valor de € 395.851,06.

De qualquer forma, pelo que se disse, fica-se, pelo menos perante uma situação de «fundada dúvida», que deve ser processualmente valorada a favor da Requerente e não contra ela, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que é uma regra especial para situações em que esse tipo de dúvida subsiste, em processos jurisdicionais.

Por isso, a autoliquidação, que tem como pressuposto de facto que a utilização de bens ou serviços de utilização mista por parte da Requerente que tem como fim legal a garantia da liquidez e solvabilidade, enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

Essa autoliquidação enferma ainda por erro sobre os pressupostos de direito, ao ter subjacente o entendimento de que a imposição do método que consta do ponto 9. do Ofício-Circulado n.º 30108, pode ser efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, como foi, de forma genérica, sem apreciação casuística da questão de saber se a concreta utilização de bens ou serviços de utilização mista por parte da Requerente relacionados com uma obrigação legal para garantia da liquidez e solvabilidade.

V.1.B. Inconstitucionalidade da previsão de um método de dedução não previsto em diploma de natureza legislativa

Embora o artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português, além do mais, «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.º 4 do artigo 23.º do CIVA.

Na verdade, entre os métodos para efetuar 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 Diretiva, **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 efetuar a dedução (que se reconduzem a normas de determinação da matéria tributável), **por via de Ofício-Circulado** 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 Diretiva 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 apenas uma questão de interpretação do Direito da União**, mas sim, desde logo, uma questão de Direito Nacional, **uma questão de inconstitucionalidade de normas e não da correção ou incorreção da sua aplicação**.

As regras sobre o direito à dedução de IVA, de que resulta o montante do imposto suportado pelo sujeito passivo, são regras de incidência objetiva. 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».

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

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.

Assim, 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).

Fica assim pelos mesmos fundamentos prejudicado o reenvio prejudicial.

V.1.C. Ilegalidade da imposição através de norma administrativa de um método de execução do direito à dedução não previsto legislativamente

Como é sabido, a força vinculativa das circulares e outras resoluções da AT de natureza geral e abstrata, publicitadas circunscreve-se à esfera administrativa, resultando apenas e 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 AT, nomeadamente

quanto à interpretação da lei fiscal, apenas vinculam os funcionários sobre quem o emissor tem posição superior na hierarquia, não vinculando os particulares, cidadãos ou contribuintes, nem os tribunais.

Neste contexto importa relembrar que, como nos ensina Saldanha Sanches: “Estas orientações administrativas, sob a forma de circulares ou sob outras formas, são uma interpretação da lei fiscal e um instrumento unificador das decisões (...) da administração.

(...).

Com a estrutura formal duma norma jurídica – uma vez que não são a aplicação do Direito a um caso concreto, mas têm antes um carácter geral e abstrato -, as circulares valem o que valer a interpretação que fazem da lei. Como se afirmou sem ambiguidades num acórdão do STA que analisa uma determinada orientação administrativa, “o valor da doutrina dessa circular será apenas o da sua valia intrínseca. Contém uma doutrina que será boa ou má, válida ou inválida, como qualquer outra doutrina”. Estar contida numa decisão administrativa não amplia nem reduz a sua força convincente, nem cria uma presunção de legalidade ou ilegalidade.”

Assim, como bem notam os Professores Doutores Guilherme Xavier de Basto e António Martins analisando o designado Caso Banco Mais julgado pelo TJUE, “O Acórdão parece fundamentar a sua decisão final – no sentido de que o direito comunitário não se opõe a que um Estado membro obrigue um banco que exerce, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, que corresponde aos juros (com exclusão, portanto, daquela outra parte que corresponde a “amortização financeira”) – no que é hoje o artigo 173.º, nº 2 alínea c) da Diretiva (citando o artigo 17.º, nº 5, terceiro parágrafo, alínea c) da 6ª diretiva, aplicável aos factos tributários controvertidos no processo).

Ora, nessa disposição, atrás transcrita, do que se trata é de autorizar os Estados a, afastando-se da regra mais geral da percentagem de dedução, efetuar a dedução “com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços”. O método dito da afetação real é uma alternativa ao método da percentagem de dedução ou do *pro rata*, mas não consiste em alteração do algoritmo de cálculo dessa percentagem, o qual está estabelecido no artigo 174.º

da Diretiva e envolve a construção de uma fração em que no numerador se inclui “o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução” (alínea a) do n.º 1) 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” (alínea b) do mesmo n.º).

Deve porém analisar-se se essa faculdade, que o TJUE admite que os Estados membros exerçam, foi efetivamente tomada pelo legislador português. A resposta, a nosso ver, é negativa e a imposição da AT de operar com um *pro rata* diferente do definido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA afigura-se sem fundamento legal no direito nacional. Não é obviamente um ofício-circulado, que não é mais que um regulamento interno que apenas obriga os serviços, mas não tem eficácia externa, que pode substituir-se à lei, impondo aos sujeitos passivos aquilo que a lei não prevê.”

Neste contexto, salientam que, “As distorções de tributação que o legislador nacional previu que poderiam existir na modulação do direito à dedução são, na nossa lei, resolvidas através da imposição ao sujeito passivo do método da afetação real (n.º 3, alínea b) do artigo 23.º, ou, quando elas resultam de o sujeito passivo ter optado por esse método, da imposição de o abandonar (parte final do n.º 2 do mesmo artigo). Também é certo que a lei consente que, no caso de opção pelo método da afetação real, a administração possa impor ao sujeito passivo “condições especiais”, que a lei não define, mas que não consistem em alteração do *pro rata* de dedução.”

Igualmente neste sentido, José Maria Montenegro conclui, adequadamente, em nosso entendimento, que o legislador nacional não usou da faculdade que o TJUE entende estar à disposição dos Estados membros de limitar os valores a inserir no numerador e no denominador da fração do *pro rata* de dedução, pelo que o que é permitido pelo artigo 23.º, n.º 3, do CIVA, não estando em causa uma alteração ao modo como o sujeito passivo apurou o seu *pro rata*, tratando-se sim, nos termos legais, de uma alteração do método de dedução. Assim, como nota o autor, no Caso Banco Mais o direito nacional não terá sido analisado com o rigor e a profundidade desejável, sendo que a pertinência da resposta do Tribunal dependia de ser verdadeiro o pressuposto de que a lei portuguesa concede poderes à AT, através de uma decisão administrativa, de alterar a composição do *pro rata* de dedução. Ora, não dando a nossa lei

esses poderes, as respostas do Tribunal não contribuem para legitimar a interpretação que a AT tem vindo a querer impor.

No mesmo sentido, como já antes referimos, vão a maioria das decisões do Tribunal Arbitral.

Assim, na Decisão proferida no Processo Arbitral n.º 309/2017, de 20 de Novembro de 2017, conclui-se que, “(...) embora a Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita 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.º 4 do artigo 23.º do CIVA. E, não tendo essa possibilidade sido legislativamente prevista, não a pode aplicar a Autoridade Tributária e Aduaneira, 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. (...).

Por isso, não tendo suporte legal 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.

(...)

Pelo exposto, conclui-se que a imposição de utilização do «coeficiente de imputação específico» indicado no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108 enferma de vício de violação de lei, por ofensa do princípio da legalidade (...).”

Também na Decisão proferida no Processo Arbitral n.º 339/2018, de 25 de Março de 2019, se conclui que, “A Requerente sustenta, todavia, que o artigo 23.º, n.º 2, do Código do IVA não transpõe para o direito interno a disposição do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Diretiva baseando-se essencialmente no seguinte argumento: enquanto a Diretiva permitia que os Estados-membros autorizassem ou obrigassem o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens ou serviços, o legislador nacional não conferiu à Administração essa prerrogativa, limitando-se a permitir o controlo dos critérios objetivos que o sujeito passivo tenha utilizado quando opte pelo mecanismo da afetação real.”

Veja-se igualmente a Decisão proferida no Processo Arbitral n.º 498/2018, de 28 de Maio de 2019, nos termos da qual se decide que, “Assim, ter-se-á de concluir que a faculdade

concedida à Autoridade Tributária pelo n.º 3 do artigo 23.º não inclui a faculdade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem de dedução que, assim, só pode ser utilizada nas situações em que está prevista diretamente na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º, e este método é o que consta do n.º 4 do mesmo artigo. Embora à luz da referida Jurisprudência, se possa admitir que a Diretiva IVA permitia ao legislador interno «obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços», a verdade é que este não usou tal prerrogativa, pelo que não pode a mesma ser aplicada internamente por ausência de base legal”.

Na Decisão proferida no Processo Arbitral n.º 581/2018, de 17 de Junho de 2019, conclui-se no mesmo sentido que, “Pelo que a imposição da AT de operar com um *pro rata* diferente do definido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA afigura-se sem fundamento legal no direito nacional. Não é um Ofício-Circulado, que não é mais que uma instrução interna que apenas obriga aos serviços, mas que não tem eficácia externa, que pode substituir-se à lei, impondo aos sujeitos passivos aquilo que a lei não prevê.”

Acresce que importa atender que, como se faz notar na Decisão proferida no Processo Arbitral n.º 769/2019, de 2 de Abril de 2020, “Mas, 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 legislativo nacional, em matéria em que não é diretamente 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 atos 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 princípio da legalidade fiscal...”

Atente-se no voto de vencida no âmbito do Processo n.º 887/2019, de 12 de Outubro de 2020, que, no tocante ao Caso Banco Mais, conclui que, “neste caso o TJUE considerou que a Sexta Diretiva do IVA não se opõe a que os Estados membros apliquem, numa determinada operação, um método ou critério diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do *pro rata* de dedução mais precisa do que a resultante daquele outro método. Ora, analisado o Acórdão (...), conclui-se que parte de uma

premissa que não está correta, dado assumir uma interpretação, sem na realidade verificar se a lei portuguesa (o disposto no artigo 23.º do Código do IVA) prevê ou não mecanismos que permitam à AT impor outros métodos de dedução de IVA para bens e serviços de utilização mista.”

Por seu turno, como se conclui na Decisão proferida no Processo Arbitral n.º 335/2018, de 14 de Dezembro de 2020, “(...) tem de se concluir que o poder concedido à Administração Fiscal pelo n.º 3 do artigo 23.º, não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem dedução. (...) Por isso, embora a Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português «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. E, não tendo essa possibilidade sido legislativamente prevista, não a pode aplicar a Autoridade Tributária e Aduaneira, 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. Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que «Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins.» “Por isso, não tendo suporte legal 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.” “Pelo exposto, conclui-se que a imposição de utilização do «coeficiente de imputação específico» indicado no ponto 9 do Ofício Circulado n.º 30108 enferma de vício de violação de lei, por ofensa do princípio da legalidade, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral.”

Veja-se ainda a Decisão proferida no Processo n.º 58/2020-T, de 21 de Janeiro de 2021, em conformidade com a qual se deve recusar a aplicação do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA “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.”

Igualmente no Processo n.º 58/2020-T, se salienta que, “em face da jurisprudência do TJUE e do Supremo Tribunal Administrativo, a possibilidade de impor o método de cálculo do pro rata de dedução quanto a recursos de utilização mista previsto no n.º 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, no que concerne aos contratos de locação financeira efetuados por bancos, não é admitida generalizadamente, antes «tal situação será excecional», dependendo de se verificar, casuisticamente, que a utilização dos «bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos» (processo C-183/13, Banco Mais, e acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2017, processo n.º 0485/17, e de 04-03-2015, processos n.ºs 081/13 e 01017/12, e de 04-03-2020, processos n.ºs 7/19.4BALS e 052/19.0BALS, entre muitos outros).”

Note-se que, no contexto deste Processo, o Tribunal Arbitral, a propósito do Acórdão do TJUE no âmbito do Caso VW Financial Services, vem concluir que, “na linha desta jurisprudência, tendo em conta que a obrigatoriedade da jurisprudência do TJUE implicará o acatamento da mais recente quando ela se modifica, tem de entender-se que o método previsto no ponto 9. do Ofício-Circulado n.º 30108, que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, tem de considerar-se não suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios, pelo que, também sob esta perspetiva, é incompatível com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Diretiva n.º 2006/112/CE” (cfr. página 75 da referida decisão do Tribunal Arbitral).

De entre esta extensa panóplia de Decisões cumpre ainda salientar a proferida no Processo n.º 576/2021-T, de 14 de Fevereiro de 2022.

Nesta Decisão, inicia o Tribunal Arbitral por analisar a decisão proferida no referido Caso VW Financial Services, nos seguintes termos: “Assim, neste acórdão do processo C-153/17, apesar de ficar demonstrado que os custos gerais eram imputados à parte das rendas referentes aos juros e a parte das rendas correspondente ao capital não era tributada (por ser isenta à face da lei inglesa), entendeu-se que esta última não podia ser completamente excluída do cálculo do pro rata, pelo que esta jurisprudência não pode deixar de ser aplicável à face da lei portuguesa, em que toda a atividade de leasing é tributada e, por isso, trata-se na totalidade

de operações que dão direito à dedução, à face do artigo 20.º, n.º 1, e para efeitos do artigo 23.º, n.º 4, do CIVA.

Na verdade, se o TJUE entendeu que, mesmo nos casos de a parte das rendas correspondente às amortizações não ser tributada (como sucede na lei inglesa) esse montante não podia ser excluído completamente do numerador da fração, por maioria de razão valerá este entendimento quanto este montante também é tributado em IVA (como sucede na lei portuguesa) e, por isso, se está perante operação que confere operações que conferem direito a dedução, relativamente à qual resulta explicitamente da lei a sua inclusão no numerador da fração (artigo 23.º, n.º 4, do CIVA).

De qualquer forma, no citado acórdão 10-07-2014, proferido no processo n.º C-183/13 (Banco Mais), não se admitiu generalizadamente que um Estado-Membro possa obrigar um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, mas apenas admitiu tal possibilidade «quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar».

Termos em que se conclui que, “Como resulta desta parte final, na perspetiva do TJUE, não é compaginável com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Diretiva n.º 2006/112/CE a imposição aos contribuintes de uma percentagem de dedução especial de forma genérica, independentemente da comprovação da utilização real dos bens e serviços, pelo que a imposição dessa percentagem especial pelo Ofício-Circulado n.º 30108, sem qualquer indagação da utilização real dos recursos de utilização mista, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.”

De salientar em particular que veio ainda nessa Decisão reiterar-se o entendimento de que é necessário fazer um “apuramento casuístico” da utilização real dos bens e serviços de uso misto, em concreto, se é ou não sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos.

Termos de acordo com os quais o Tribunal Arbitral considerou expressamente que a autoliquidação então sindicada enfermava de erro sobre os pressupostos de direito, ao ter subjacente o entendimento de que a imposição do método que consta do ponto 9. do Ofício-Circulado n.º 30108, pode ser efetuada pela AT, de forma genérica.

Mas importa salientar que o Tribunal entende que, entre nós, a imposição daquele método apenas poderia ser feita por via de diploma legislativo e não de circular administrativa, pelo que a sua 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]”. Acrescendo que o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, é materialmente inconstitucional na interpretação de que permite à AT “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.”

Assim como, conclui, por violação do princípio da igualdade plasmado no artigo 13.º da CRP, “se interpretadas como a aplicação do método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108”.

No tocante à invocada decisão do STA, importa salientar que, distintamente do invocado pela AT, admite claramente antever a possibilidade de realização da prova sobre a utilização dos recursos mistos, designadamente por parte do sujeito passivo, de forma a apurar a adequação do critério e da taxa do *pro rata* por si utilizada – ou, neste caso, da taxa de dedução que pretende ver aplicada, por oposição ao previsto no Ofício-Circulado n.º 30108.

Idêntica orientação foi seguida no Processo n.º 259/2022, de 6.1.2023.

Acresce que o Acórdão uniformizador do STA de 20 de Janeiro de 2021 conclui que a validade do método da afetação real imposto pela AT no referido Ofício da AT dependeria, apenas, do facto de ser o “mais ajustado”, tal se verificando neste tipo de atividade se a utilização de bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de eletricidade ou certos serviços transversais, for, sobretudo, determinada pelo financiamento e gestão dos contratos.

Ora, a posição do Magistrado do Ministério Público no citado Acórdão uniformizador foi no sentido que entendemos mais correto, concluindo nos seguintes termos pela impossibilidade legal de a AT ter acolhido no aludido Ofício o método aí imposto: “De facto

não se extrai dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º do CIVA qualquer elemento, com correspondência mínima na letra da lei, que confira à Administração Tributária o poder de impor ao sujeito passivo um método de *pro-rata* específico e parcial tal como o mesmo é configurado no ofício circulado n.º 30108 de 30/01/2009.

Sendo certo que nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA a Administração Tributária pode impor ao sujeito passivo “condições especiais” na determinação e cálculo do IVA dedutível, o que abarca a definição de critérios objetivos em função das particularidades da atividade desenvolvida, afigura-se-nos, salvo melhor opinião, que esses poderes não abarcam a imposição de forma genérica de um método de *pro-rata* parcial.

Entendemos, assim, que ainda que admissível em função do disposto no artigo 173.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, o método de cálculo de dedução do IVA relativo a bens e serviços de utilização “mista” preconizado pela Administração Tributária no ponto 9 do ofício circulado n.º 30108 de 30/01/2009, no sentido de não se incluírem os valores relativos à componente de capital das rendas recebidas como contrapartida nos contratos de locação financeira e ALD, não é conforme o disposto no artigo 23.º do CIVA, e nessa medida insuscetível de aplicação pela Administração Tributária, por o legislador nacional não ter usado da prerrogativa conferida pela Diretiva IVA nesse âmbito.

Termos em que, consideramos, na esteira dos Professores Guilherme Xavier de Basto e António Martins, que 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 aos sujeitos passivos um coeficiente de dedução diverso do método *pro rata*, através da imposição de utilização do “coeficiente de imputação específico” indicado no ponto 9. do aludido 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 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 limitar os valores a inserir no numerador e no denominador da aludida fracção[9].

De entre esta extensa panóplia de Decisões cumpre ainda salientar a proferida no Processo n.º 576/2021-T, de 14 de Fevereiro de 2022.

Nesta Decisão, inicia o Tribunal Arbitral por analisar a decisão proferida no referido Caso VW Financial Services, nos seguintes termos: “Assim, neste acórdão do processo C- 153/17, apesar de ficar demonstrado que os custos gerais eram imputados à parte das rendas referentes aos juros e a parte das rendas correspondente ao capital não era tributada (por ser isenta à face da lei inglesa), entendeu-se que esta última não podia ser completamente excluída do cálculo do *pro rata*, pelo que esta jurisprudência não pode deixar de ser aplicável à face da lei portuguesa, em que toda a atividade de leasing é tributada e, por isso, trata-se na totalidade de operações que dão direito à dedução, à face do artigo 20.º, n.º 1, e para efeitos do artigo 23.º, n.º 4, do CIVA.

Na verdade, se o TJUE entendeu que, mesmo nos casos de a parte das rendas correspondente às amortizações não ser tributada (como sucede na lei inglesa) esse montante não podia ser excluído completamente do numerador da fração, por maioria de razão valerá este entendimento quanto este montante também é tributado em IVA (como sucede na lei portuguesa) e, por isso, se está perante operação que confere operações que conferem direito a dedução, relativamente à qual resulta explicitamente da lei a sua inclusão no numerador da fração (artigo 23.º, n.º 4, do CIVA).

De qualquer forma, no citado acórdão 10-07-2014, proferido no processo n.º C-183/13 (Banco Mais), não se admitiu generalizadamente que um Estado-Membro possa obrigar um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, mas apenas admitiu tal possibilidade «quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar»”.

Termos em que se conclui que, “Como resulta desta parte final, na perspectiva do TJUE, não é compaginável com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE a imposição aos contribuintes de uma percentagem de dedução especial de forma genérica, independentemente da comprovação da utilização real dos bens e serviços, pelo que a imposição dessa percentagem especial pelo Ofício-Circulado n.º 30108, sem qualquer indagação da

utilização real dos recursos de utilização mista, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.”

De salientar em particular que veio ainda nessa Decisão reiterar-se o entendimento de que é necessário fazer um “apuramento casuístico” da utilização real dos bens e serviços de uso misto, em concreto, se é ou não sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos.

Mas importa salientar que o Tribunal entende que, entre nós, a imposição daquele método apenas poderia ser feita por via de diploma legislativo e não de circular administrativa, pelo que a sua 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]”. Acrescendo que o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, é materialmente inconstitucional na interpretação de que permite à AT “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.”

Assim como, conclui, por violação do princípio da igualdade plasmado no artigo 13.º da CRP, “se interpretadas como a aplicação do método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108”.

No tocante à invocada decisão do STA, importa salientar que, distintamente do invocado pela AT, admite claramente antever a possibilidade de realização da prova sobre a utilização dos recursos mistos, designadamente por parte do sujeito passivo, de forma a apurar a adequação do critério e da taxa do *pro rata* por si utilizada – ou, neste caso, da taxa de dedução que pretende ver aplicada, por oposição ao previsto no Ofício-Circulado n.º 30108.

Face ao exposto, concluímos que a Requerente tem razão ao invocar que, atenta a jurisprudência comunitária e nacional neste âmbito, há que retirar as seguintes conclusões:

- A utilização de um critério de dedução de IVA dos recursos comuns como o defendido pela AT através do Ofício-Circulado não tem fundamento legal no Código do IVA, pelo que qualquer tentativa de aplicação do mesmo é ilegal;

Ainda que tal critério possa ser admissível para o TJUE, à luz da interpretação das normas relevantes da Diretiva do IVA, o mesmo apenas é de aplicar caso se verifique que os

recursos comuns são maioritariamente determinados pelo financiamento e gestão dos contratos;
e,

Para determinação do IVA dedutível, não se pode aplicar um método de repartição que não tenha em conta a situação concreta de cada contribuinte e as especificidades da sua atividade;

Além disso, aquele método terá que ter igualmente em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

Idêntico entendimento foi, nomeadamente, veiculado no contexto do Proc. n.º 76/2022-T, de 22 de Fevereiro de 2023.

Face ao exposto, concluímos que a Requerente tem razão ao invocar que, atenta a jurisprudência comunitária e nacional neste âmbito, há que retirar as seguintes conclusões:

A utilização de um critério de dedução de IVA dos recursos comuns como o defendido pela AT através do Ofício-Circulado não tem fundamento legal no Código do IVA, pelo que qualquer tentativa de aplicação do mesmo é ilegal;

Ainda que tal critério possa ser admissível para o TJUE, à luz da interpretação das normas relevantes da Diretiva do IVA, o mesmo apenas é de aplicar caso se verifique que os recursos comuns são maioritariamente determinados pelo financiamento e gestão dos contratos;
e,

Para determinação do IVA dedutível, não se pode aplicar um método de repartição que não tenha em conta a situação concreta de cada contribuinte e as especificidades da sua atividade;

Além disso, aquele método terá que ter igualmente em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

V.1.D. Falta de prova de «distorções significativas da tributação»

De qualquer forma, mesmo que por mero exercício académico se aceitasse a possibilidade de a Administração Tributária impor o método previsto no ponto 9. do Ofício- Circulado 30108, este só seria 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».

A Administração Tributária defende que a aplicação do coeficiente de imputação específico é o único que se mostra adequado ao apuramento da percentagem de dedução, afastando as distorções na tributação, estando de acordo com o direito comunitário e as normas de direito interno (nomeadamente, artigo 173.º e 174.º da Diretiva IVA, e o artigo 23.º do CIVA), salvaguardando o princípio da neutralidade.

A Requerente defende que não se vislumbram distorções significativas na tributação derivadas do método da percentagem de dedução, nem a AT as apontou no *supra* referido Ofício-Circulado n.º 30108, limitando-se a alegar genericamente a falta de coerência das variáveis utilizadas no *pro rata*, sem fundamentar, concretizar e demonstrar, como lhe cabia, a existência de qualquer distorção.

Na verdade, não se referem no Ofício-Circulado n.º 30108 em que consistem as «distorções significativas na tributação» que resultam da aplicação do método do *pro rata* previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, 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 *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» 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 MARTINS 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 adotar provoca

distorções significativas de tributação e não consegue de modo algum o objetivo que a lei, no artigo 23.º, n.º 3, atribui ao método da afetação real – o objetivo de efetuar a dedução de “com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses 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 efetuado 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 atividade 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 afetação real, não um *pro rata* manipulado, sem significado e adequação ao objetivo pretendido de evitar distorções significativas na tributação».

Assim, não se poderia sequer considerar demonstrado que, na situação em apreço, a determinação do *pro rata* baseado no volume de negócios provoque ou possa provocar «distorções significativas da tributação», havendo, antes, a certeza de que essas distorções resultam do método imposto pela Administração Tributária.

Pelo exposto, ao pressuporem que a aplicação do método previsto no artigo 23.º, n.º 4, do CIVA gera distorções significativas de tributação e que elas são evitadas pelo método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, a autoliquidação enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

V.1.E. Princípio da igualdade

As distorções da tributação que resultam da aplicação do método previsto no Ofício-Circulado n.º 30108 são amplificadas em termos incompatíveis com o princípio constitucional da igualdade, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, adotada pelo Pleno no acórdão de 30-09-2020, processo n.º 26/20.8BALSb, em que entendeu que a jurisprudência do Acórdão Banco Mais, apenas é aplicável quando o sujeito passivo é um **banco**, e já não quando é uma **sociedade financeira de crédito** que utilize para as suas operações tributadas recursos de utilização mista não quantificáveis.

Na verdade, nas situações em que não seja possível a afetação real, não se aplicando o «coeficiente de imputação específico» quando o sujeito passivo é uma sociedade financeira, será aplicável ao cálculo do *pro rata* o regime do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, incluindo-se no numerador da fração o valor total das rendas [que é na totalidade tributado, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA], enquanto se o sujeito passivo for um banco apenas será incluída no numerador a parte das rendas que corresponde aos juros.

Além das distorções de tributação que resultam da não inclusão do valor total das rendas na fração quando o sujeito passivo é um banco, a aplicação do método referido apenas aos bancos é incompatível com o princípio da igualdade, pois duas situações idênticas de sujeitos passivos mistos que realizem concomitantemente operações de locação financeira e operações

isentas teriam uma tributação em IVA (derivada da restrição do direito à dedução) consideravelmente distinta.

A distorção da tributação provocada pelo método previsto no Ofício-Circulado n.º 30108 deteta-se também quando se compara a limitação do direito à dedução quanto a recursos afetos à locação financeira quando é efetuada por um banco com a de um **sujeito passivo que apenas se dedique à atividade de locação financeira**.

Na verdade, o sujeito passivo que apenas se dedique à locação financeira poderá, sem qualquer limitação, **deduzir a totalidade do IVA suportado** nos bens e serviços que adquira para exercer essa atividade, pois ela é totalmente tributada, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, alínea h) do CIVA, e o artigo 20.º, n.º 1, deste Código assegura o direito à dedução do imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos para realização das operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas. Em última análise, à luz da referida jurisprudência, bastará apenas a realização de uma única operação de concessão de crédito, a par de milhares de operações de locação financeira, para o direito de dedução do IVA suportado com os custos gerais passar de total a insignificante.

Assim, o princípio da igualdade (proporcionalidade) exigirá que ao locador financeiro que, além dessa atividade tributada, desenvolve também atividade isenta, possa deduzir o IVA na parte proporcional ao volume de negócios daquela atividade.

Por isso, são materialmente inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), as normas do artigo 23.º, n.ºs 2 e 3, alínea b) do CIVA, se interpretadas com a aplicação do método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108.

V.1.F. Conclusões

Está em causa no presente processo a quantificação das percentagens de *pro rata* indicadas pela Requerente.

Na verdade:

- a) Por fim, para determinar a medida (*quantum*) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afetos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de utilização mista), o Requerente

adotou, em observância do preceituado no Ofício- Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, o coeficiente de imputação específico como método de dedução do imposto incorrido nos recursos de utilização mista.

- b) No âmbito de uma revisão de procedimentos, com referência ao IVA incorrido na aquisição de recursos de utilização mista no ano 2023, o Requerente concluiu que naquele período não teria exercido, na sua plenitude, o direito à dedução do IVA incorrido no ano *sub judice*, tendo deduzido um montante de imposto inferior àquele que resulta do disposto na legislação do IVA e exigido pelo princípio da neutralidade que rege o sistema comum deste imposto.
- c) Com efeito, relativamente aos recursos de utilização mista, da aplicação da percentagem de dedução de 8% o Requerente deduziu IVA no montante de € 3.166.808,48, quando a percentagem de dedução se cifrou em 9%, pelo que o Requerente, peticiona, agora, por esta via, a anulação parcial da autoliquidação materializada na entrega da declaração periódica de IVA de dezembro de 2023, na parte referente ao IVA que, por motivo de erro, não foi deduzido pelo Requerente: i.e., correspondente ao IVA no valor de € 395.851,06.

A utilização pela Requerente do método do *pro rata*, previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, decorre da sua própria estrutura empresarial, pois as operações de locação financeira em causa implicam 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.

Assim, podemos concluir o seguinte:

É convicção do Tribunal que verificou o Requerente que, no cálculo da percentagem de dedução relativa ao ano 2023, foram (incorretamente) desconsiderados o que tal originou uma dedução de IVA inferior àquela a que tinha direito, nos termos da legislação aplicável, com a consequente entrega de um valor de prestação tributária em excesso.

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;

A utilização de um critério de dedução de IVA dos recursos comuns como o defendido pela AT através do Ofício-Circulado não tem fundamento legal no Código do IVA, pelo que qualquer tentativa de aplicação do mesmo é ilegal;

Ainda que tal critério possa ser admissível para o TJUE, à luz da interpretação das normas relevantes da Diretiva do IVA, o mesmo apenas é de aplicar caso se verifique que os recursos comuns são maioritariamente determinados pelo financiamento e gestão dos contratos; e,

Para determinação do IVA dedutível, não se pode aplicar um método de repartição que não tenha em conta a situação concreta de cada contribuinte e as especificidades da sua atividade;

Além disso, aquele método terá que ter igualmente em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios;

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

São materialmente inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), as normas do artigo 23.º, n.ºs 2 e 3, alínea b) do CIVA, se interpretadas como a aplicação do método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108;

Pelo exposto, a exclusão de utilização do «coeficiente de imputação específico» indicado no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108 enferma de vício de violação de lei, por 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.

Consequentemente, e atenta a legislação aplicável, deve a autoliquidação efetuada com referência ao ano 2023/12 ser anulada na parte referente ao IVA que, por motivo de erro, não foi deduzido pelo Requerente, correspondente ao imposto adicionalmente dedutível,

correspondente à diferença entre o IVA inicialmente deduzido de acordo com o coeficiente de imputação específico e o IVA dedutível, de acordo com o método utilizado relativamente aos recursos de utilização mista, da aplicação da percentagem de dedução de 8% o Requerente deduziu IVA no montante de €3.166.808,48, quando a percentagem de dedução se cifrou em 9%, pelo que o Requerente, peticiona, agora, por esta via, a anulação parcial da autoliquidação materializada na entrega da declaração periódica de IVA de Dezembro de 2023, na parte referente ao IVA que, por motivo de erro, não foi deduzido pelo Requerente

V.2. Restituição de quantia paga em excesso e juros indemnizatórios

Como se refere na decisão da matéria de facto, considerou-se provado que a Requerente pagou a quantia autoliquidada (o que não é controvertido). Neste sentido e segundo os seus cálculos, o IVA que o Requerente deveria ter deduzido adicionalmente, caso não tivesse seguido o entendimento plasmado no identificado Ofício-Circulado, ascende a um total de €129.491,08, conforme indicado supra.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «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» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

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 efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.”

No caso em apreço, conclui-se que há erro na autoliquidação que se considera imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira por força do disposto no n.º 2 deste artigo 43.º da LGT, na medida em que a Requerente atuou em sintonia com a orientação genérica que do ponto 9. do Ofício-Circulado n.º 30108.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento da quantia autoliquidada, que deverá ser apurada em execução do presente acórdão, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

VI. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação dos atos peticionados de Autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referentes ao ano 2023, materializados na declaração periódica de imposto com referência ao mês de dezembro de 2023, no montante global de € 395.851,06, conforme peticionados;

E em consequência:

- b) Ordenar a devolução à requerente dos referidos montantes, nos termos legais admitidos, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados da data do seu pagamento até integral reembolso.

VII. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do artigo 3.º, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e cumprindo com a previsão do artigo 306.º, n.º 2 do CPC e do artigo 94.º, n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicáveis *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) e alínea e) do RJAT, fixa-se ao processo o valor de € **395.851,06**.

VIII. CUSTAS

O valor da taxa de arbitragem é fixado em € **6.426,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e fica a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de junho de 2026

Os árbitros,

Guilherme W. d'Oliveira Martins
(Presidente)

João Belo Nunes
(Vogal)

Júlio Tormenta
(Vogal)