CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 387/2026-T
Tema: IVA – direito à dedução (*inputs* mistos- amortizações financeiras); ónus da prova.

SUMÁRIO:

I - Atento o disposto no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, conjugado com a alínea b) do seu n.º 3, não padece de ilegalidade a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados quer na realização de operações que conferem o direito a dedução, quer em operações que não conferem esse direito, quando a aplicação do previsto no n.º 1 conduza ou possa conduzir a distorções significativas na tributação, designadamente quando a utilização dos bens e serviços de utilização mista seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão de contratos de locação financeira.

II - Cabe ao sujeito passivo o ónus de provar factos que permitam concluir (i) que os custos gerais de utilização mista foram, no período a que respeita a autoliquidação, efetivamente incorridos com a disponibilização dos bens locados, não bastando para o efeito a descrição das tarefas executadas ao longo da vida dos contratos de leasing; (ii) pela correção da percentagem de dedução (pro rata) que pretende aplicar.

DECISÃO ARBITRAL

A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua ... Lisboa, veio, nos termos legais, requerer pronúncia arbitral.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I - RELATÓRIO

a) O pedido

A Requerente peticiona:

- a anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., por si apresentada contra a autoliquidação que ora impugna;

- a anulação parcial da (auto)liquidação de IVA relativa ao ano de 2024, materializada na declaração periódica do mês de dezembro de 2024, com a consequente restituição da quantia de € 1.021.120,02;

- a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios;

- a título subsidiário, que o Tribunal Arbitral promova um reenvio prejudicial das questões que entenda suscitar para o Tribunal de Justiça da União Europeia, relativamente à consideração do valor das amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira no cálculo da percentagem de dedução aplicada ao IVA incorrido nos recursos de utilização mista.

b) O Litígio

O tema a decidir prende-se com o método de dedução (parcial) do IVA nos recursos de utilização mista das instituições de crédito que desenvolvam, a par de outras, atividades de *leasing*, nomeadamente *leasing* automóvel. A questão nuclear presente nos autos é a de saber se, face ao regime do Código do IVA e às normas europeias, deverá considerar-se, ou não, a componente de amortização de capital (amortização financeira) para efeitos da determinação

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do critério de dedução – coeficiente de imputação específico – referente ao IVA suportado na aquisição de recursos de utilização mista.

Na perspetiva da Requerente, a resposta é afirmativa, com fundamento num conjunto de argumentos conducentes à inaplicabilidade do regime vertido no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, essencialmente a sua dissonância com o direito europeu, em especial com o acórdão do TJUE proferido no processo C-153/17 (*Volkswagen Financial Services*).

Por seu turno, a Requerida pugna pela manutenção da legalidade da autoliquidação, rejeitando que esta padeça de qualquer vício, e sustenta que a Requerente não demonstrou os pressupostos de facto necessários ao reconhecimento da dedução adicional pretendida.

c) Tramitação Processual

O pedido foi apresentado em 01/04/2026 e aceite em 06/04/2026.

Os árbitros foram designados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não suscitaram oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 11/06/2026.

A Requerida apresentou resposta em 15/07/2026 e juntou o processo administrativo (PA) em 06/10/2026.

Por despacho de 01/09/2026, foi designada data para a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

Em 07/10/2026, realizou-se a reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT e a inquirição da testemunha B..., Responsável do Núcleo Leasing da Requerente, tendo a Requerente prescindido da testemunha C... .

As partes apresentaram alegações escritas, de modo simultâneo, nas quais reafirmaram as suas posições iniciais, ambas com apoio em passagens do depoimento da testemunha.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

d) saneamento

O processo não enferma de irregularidades ou nulidades.

Não foram suscitadas questões que pudessem ser obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II - PROVA

II.1. Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma instituição de crédito.

b) No âmbito da sua atividade, realiza operações financeiras, designadamente operações de financiamento/concessão de crédito e operações de locação financeira mobiliária.

c) Relativamente às situações em que a Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (*input*s) e operações activas (*outputs*) por si realizadas – aquisição de viaturas para subsequente locação financeira – aplicou, para efeitos do exercício do direito à dedução, o método da imputação directa.

d) Para determinar a medida (*quantum*) de IVA dedutível relativamente às aquisições de bens e serviços afetos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de "utilização mista"), a Requerente aplicou o coeficiente de imputação específico definitivo, em consonância com o preceituado no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA, o qual, para o ano de 2024, foi de 3%.

e) No ano de 2024, o IVA suportado pela Requerente em recursos de utilização mista ascendeu a € 25.528.000,46, tendo a Requerente deduzido, por aplicação do coeficiente referido em d), o montante de € 765.840,01.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

f) Na sequência de uma revisão de procedimentos relativos à sua atividade, materializada no relatório "*Revisão do pro rata – ano 2024*", datado de setembro de 2025, elaborado pela consultora D... (Documento 3 junto com o pedido), a Requerente concluiu que, se no cálculo da referida percentagem de dedução tivesse incluído os montantes respeitantes às amortizações financeiras das rendas de *leasing* mobiliário e imobiliário (não aplicando as restrições preconizadas pela AT no Ofício-Circulado n.º 30108), a percentagem de dedução definitiva por si apurada para o ano em causa seria de 7%, com um acréscimo de IVA dedutível de € 1.021.120,02.

g) A Requerente adotou um manual de procedimentos para o leasing automóvel e para o leasing de equipamentos, a observar obrigatoriamente por todos os seus colaboradores, que estabelecem standards para as várias ações da Requerente durante a "vida do leasing" como sejam a confirmação de que o cliente possui um seguro válido para a viatura e que o respectivo pagamento se encontra em dia; a legalização da viatura; interacções com a contabilidade, com as autoridades, com os clientes, com a seguradora; emissão de recibos e de facturas das rendas cobradas mensalmente pela Requerente; alterações dos titulares dos contratos, a pedido dos clientes; apresentação dos valores de liquidação; tratamento dos IUC's e identificação do cliente quando haja lugar a pagamento de multas (Documento 4 junto com o pedido).

h) A remuneração da Requerente nas operações de locação financeira (automóvel) é constituída, no essencial, pela componente de juros (indexante acrescido de *spread*), a que acrescem comissões previstas em preçário, devidas pela prática de atos concretos, designadamente comissões iniciais, de processamento de renda, de gestão de contrato (esta não aplicável a clientes particulares), de tratamento de multas, de tratamento de impostos, de atualização de registos e por prestações em atraso.

i) Em 27/11/2025, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa da autoliquidação de IVA do ano de 2024, materializada na declaração periódica de dezembro de 2024 (Documento 2).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

j) A Reclamação Graciosa foi indeferida por despacho de 30/12/2025, do Chefe de Divisão, por subdelegação de competências, com base na Informação n.º ...-DJT/2025, notificado à Requerente por carta registada (Documento 1 junto com o pedido e PA).

k) Conforme teor da referida Informação, a fundamentação de tal indeferimento foi, entre o mais, a seguinte:

> *"152. Assim sendo, para além da aquisição do veículo, poucos ou nenhuns custos serão suportados pela Reclamante com vista à disponibilização do mesmo, em tal fase inicial.*
>
> *153. As restantes despesas que se mostram relevantes durante a vigência do contrato encontram-se, isso sim, relacionadas com o financiamento e gestão da relação jurídico-obrigacional, decorrente desse contrato, e são, nomeadamente, conexas com os contratos de seguro, com o pagamento do IUC, infrações rodoviárias, portagens, coimas, emissão de declaração para obtenção de um dístico de estacionamento no seu local de residência, segundas vias de documentos, serviços jurídicos, além das inerentes às vicissitudes próprias do contrato (como sejam, as relativas à faturação e alterações à mensalidade, incumprimento).*
>
> *(…)*
>
> *155. Estas, além de posteriores à entrega/disponibilização dos veículos, são por norma, objeto de remuneração através de comissões e taxas de financiamento (para além das despesas que contratualmente, e como é de lei, são imputadas ao cliente final).*
>
> *(…)*
>
> *158. Sendo que, não decorre dos autos comprovado que, os custos mistos, sejam afetos de forma relevante à atividade de venda/disponibilização dos automóveis.*
>
> *(…)*
>
> *160. Não obstante, deve entender-se que a aplicação do coeficiente determinado pela AT, deve ceder quando o sujeito passivo seja capaz de demostrar de forma cabal, que o aproveitamento dos custos mistos não é determinado, sobretudo, pela atividade de*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

financiamento, mas pelas operações de locação/venda em si mesmas, conforme vem sendo defendido pela jurisprudência do TJUE.

(…)

166. Neste pressuposto, partindo-se para a análise do caso concreto, e tendo em consideração os elementos de prova disponibilizados, afigura-se que a Reclamante não logrou fazer a prova dos factos que sobre si impendia (i.e., em particular, que os custos mistos não se reportam, essencialmente, à atividade de financiamento).”

II.2. Factos não provados

Não se provou:

1) Que, no ano de 2024, a utilização dos bens e serviços de utilização mista nas operações de locação financeira tenha sido sobretudo determinada pela disponibilização dos bens locados, e não pelo financiamento e pela gestão dos contratos.

2) Quais os custos gerais (bens e serviços de utilização mista) efetivamente incorridos pela Requerente, no ano de 2024, com as tarefas relativas aos bens locados posteriores à sua entrega e em que medida.

3) Que, caso tivessem sido consideradas as amortizações de capital (financeiras) relativas aos contratos de *leasing*, a percentagem do direito à dedução do IVA suportado nos *inputs* mistos (*pro rata*) seria, no ano em causa, de 7% e, consequentemente – em caso de ilegalidade da autoliquidação em causa –, que o valor de imposto indevidamente pago pela Requerente seria de € 1.021.120,02.

II.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados nas alíneas a) a f) e i) a k) estão documentalmente comprovados, designadamente pelos documentos juntos com o pedido e pelo PA, não tendo

suscitado divergências entre as partes. O facto da alínea g) resulta do Documento 4, conjugado com o depoimento da testemunha, e o da alínea h) resulta do depoimento da testemunha (minutos 34:10 a 37:00 da gravação de inquirição de testemunhas).

Relativamente à matéria considerada não provada, a Requerente apoia-se no relatório "Revisão do pro rata – ano 2024", elaborado pela consultora D... (Documento 3 junto com o pedido), nas Normas de Procedimentos internas e no referido depoimento.

O relatório apresenta o recálculo da percentagem de dedução mediante a inclusão da componente de capital das rendas, com base nos elementos contabilísticos e fiscais nele identificados. O seu alcance não abrange, porém, a identificação dos concretos custos gerais incorridos com as tarefas relativas aos bens locados, nem o estabelecimento da sua ligação à disponibilização desses bens. Por essa razão, o documento não permite, por si só, considerar demonstrados os pressupostos factuais da dedução adicional pretendida.

Por seu turno, as Normas de Procedimentos internas, de 2019, descrevem as tarefas a executar no âmbito do leasing automóvel e de equipamentos, mas não esclarecem quais os custos gerais efetivamente incorridos na sua execução no ano de 2024.

A testemunha depôs com isenção. Não obstante, o seu testemunho não permitiu concretizar suficientemente os custos gerais em causa e a sua ligação ao setor do leasing no exercício em apreciação – neste sentido, a testemunha indicou que "não consigo chegar a esses números" e que "*efetivamente o método mais correto para fazer a divisão é qualquer coisa que me transcende (…)*" (minuto 33:34 e seguintes da gravação de inquirição de testemunhas); não tinha presente a frequência dos sinistros e das recuperações de bens em 2024 (minuto 47:30); e não conseguiu indicar elementos de 2024 que permitissem comparar os recursos utilizados nas tarefas sobre os bens com os utilizados no financiamento e na gestão dos contratos ("*Isso eu não lhe consigo responder; o que lhe posso dizer é que da área que conheço os recursos ao longo dos anos têm-se mantido (…)*" – minuto 51:27).

A testemunha referiu igualmente que, no ano de 2024, vários atos praticados durante a vigência dos contratos foram remunerados através de comissões próprias.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

III - DO MÉRITO

Reproduziremos, em larga medida, o constante de outras decisões arbitrais[1] em que participaram membros deste coletivo.

A questão de direito que se coloca neste processo já foi objeto de uma extensa e profunda reflexão neste CAAD e no STA, existindo também jurisprudência europeia sobre a matéria e que vem sendo argumentativamente mobilizada nas decisões pátrias que versam a análise da questão.

No CAAD, prevaleceu inicialmente a tese da Requerente, tendo-se entendido, em diversas decisões arbitrais, que o método explanado no ponto 9 do citado Ofício-Circulado n.º 30108 seria inadmissível face ao disposto no artigo 23.º do Código do IVA, o que se traduziria numa violação do princípio da legalidade fiscal previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, da Constituição.

Esta posição não foi, porém, sufragada pelo STA que, no seu acórdão para uniformização de jurisprudência, de 20 de janeiro de 2021, tirado no processo n.º 0101/19, concluiu que *[n]os termos do disposto no artigo 23.º, n.º 2, do Código do IVA (conjugado com a alínea b) do seu n.º 3), a Administração Tributária pode obrigar o sujeito passivo que efetua operações que conferem o direito a dedução e operações que não conferem esse direito, a efetuar a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos através da afetação real de todos ou parte dos bens ou serviços, quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação* e que *na aplicação do método de afetação real nos termos do n.º anterior, a Administração Tributária pode obrigar o sujeito passivo que seja um banco que exerce atividades de 'Leasing' e de 'ALD' a incluir no numerador e no denominador que serve para o cálculo da percentagem*

[1] Decisões arbitrais n.º 659/2023-T, n.º 754/2023-T e n.º 673/2025-T.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

da dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos a essa atividade, quando a utilização daqueles bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos respetivos.

Este entendimento foi reiterado no Acórdão de 24 de março de 2021, tirado no processo n.º 87/20, onde se procedeu à uniformização da jurisprudência no seguinte sentido: *nos termos do disposto no art. 23.º, n.º 2, do CIVA, conjugado com a alínea b) do seu n.º 3, a AT pode obrigar o sujeito passivo que efectua 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 afectação 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*, acrescentando-se ser improcedente a invocação da violação do princípio da legalidade tributária (art. 103.º, n.º 2, da CRP) e da reserva de lei da Assembleia da República (art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP), porquanto o denominado "método de imputação específica" *não se traduz num método inovador que não esteja previsto no artigo 23.º, "mas é ainda um método de afetação real com alguns ajustamentos ('condições especiais'), motivo por que deve considerar-se subsumível à previsão daquela norma".*

A jurisprudência do STA encontra-se alinhada com a decisão proferida no processo C-183/13, de 10 de julho de 2014 ("*Banco Mais*"), no qual o TJUE considerou que os Estados-Membros podem obrigar 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 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.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Em consonância com o sentido emergente dos mencionados arestos, começa-se por afastar a incompatibilidade do regime de direito interno com o disposto nos artigos 173.º e 174.º da Diretiva do IVA. Com efeito, é o próprio TJUE que refere que a disposição do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, conjugada com o artigo 23.º, n.º 3, do CIVA, *no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, um sujeito passivo pode ser obrigado a efetuar a dedução do IVA em função da afetação real da totalidade ou de parte dos bens e serviços utilizados (...) reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada no artigo 17.°, n.° 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, que é uma disposição derrogatória da regra prevista nos artigos 17.°, n.° 5, primeiro parágrafo, e 19.°, n.° 1, dessa diretiva* e considerou, como se disse supra, ser compatível com o direito europeu o regime que se encontra espelhado no Ofício-Circulado n.º 30108 (parágrafos 17, 18 e 35 do Acórdão "*Banco Mais*"). Clarificou-se aí que, *embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o setor automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de eletricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos* e nestas condições, *o cálculo do direito à dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um pro rata de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método aplicado pela Fazenda Pública, baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas atividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o setor automóvel* (parágrafos 33 e 34 do Acórdão "*Banco Mais*").

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente chama à colação a decisão do TJUE no processo *Volkswagen Financial Services*, C-153/17, de 18 de outubro de 2018. No entanto, tal como se assumiu no processo n.º 673/2025-T, não nos encontramos perante uma situação transponível para o caso concreto, já que, no nosso ordenamento jurídico, o IVA incide sobre a totalidade da renda (artigo 16.º, n.º 2, alínea h), do CIVA), abarcando a componente do juro, ao passo que no caso referido, o regime fiscal do Reino Unido obrigava à desagregação das rendas em duas operações, estando a componente juro isenta de IVA e sendo tributada a parte relativa à amortização, excluindo as autoridades fiscais deste país a componente de amortização do *pro rata*, não sendo tidas em conta as despesas com bens e serviços repercutidos na parte dos juros.

Também o STA não retirou quaisquer consequências desta jurisprudência que determinassem a reversão das suas posições, mencionando-se no Acórdão de 20 de janeiro de 2021, que *o Tribunal de Justiça da União Europeia não pretendeu ali reformular o entendimento firmado no acórdão "Banco-Mais", mas sublinhar que aquela jurisprudência não podia ser aplicada de maneira geral, abrangendo todos os tipos de operações de locação financeira para o setor automóvel. [§ Incluindo aquelas em que a aplicação de um método de repartição que não tenha em conta o valor do veículo aquando da sua entrega não seja adequada a garantir uma repartição mais precisa do que a baseada no volume de negócios. O que sucedia naquele caso específico porque havia uma afetação real e significativa dos custos gerais a operações que conferiam o direito à dedução (§ 57). Porque esses custos eram efetuados tendo em vista a disponibilização de veículos (§ 44) e eram, apesar disso, imputados aos próprios custos de financiamento, em vez de serem imputados ao valor inicial do veículo aquando da sua entrega (§ 13).*

Face ao exposto, tal como decorre da jurisprudência da União e vem sendo reiterado nas decisões do STA, haverá que apurar se nas operações de locação financeira automóvel, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação ou pela

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

disponibilização dos veículos, sendo que esta última realidade não deixa de ser reconhecida pela Requerente quando alega que "*no âmbito da sua atividade de leasing a Requerente consome, sobretudo, recursos gerais com a disponibilização dos veículos, custos esses que não são possíveis de alocar ou quantificar a cada tarefa/ação*" (artigo 84.º do pedido de pronúncia arbitral).

Acresce: a parcela "amortização do capital" (e o IVA que lhe está associado), no âmbito da renda mensal por contrapartida da locação financeira, está intimamente ligada ao IVA suportado no preço de compra inicial do bem, objeto do contrato de locação, e que é inicialmente deduzido pela Requerente através de uma imputação direta. O mesmo é dizer que a consideração da parcela da amortização financeira na fração do numerador do *pro rata*, ao longo da vida útil do contrato, poderá conduzir a uma dupla dedução de IVA. Portanto, há que ter presente que, neste tipo de situações, não estará em causa necessariamente uma subdedução do IVA suportado, como parece pretender a Requerente. Pelo contrário, o recurso a um *pro rata* determinado nos termos por ela pretendidos poderá conduzir a um excesso de dedução.

No caso concreto, a Requerente determinou o valor do IVA a deduzir tendo em consideração as orientações genéricas emanadas pela AT, procedendo à aplicação do coeficiente de imputação específico definitivo do ano 2024, em estrita consonância com o preceituado no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, não estando aqui em causa a questão de saber se a tal estava obrigada pelo referido instrumento administrativo.

Pretendendo ver alterada a percentagem de dedução, recaía sobre ela o ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução do imposto (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), competindo-lhe demonstrar, face à realidade que vertera na sua declaração de autoliquidação de IVA, a verificação dos factos que determinam o aumento da percentagem do imposto dedutível de 3% para 7%.

O que se compreende, visto que no caso concreto é o próprio sujeito passivo que pretende alterar o valor da dedução do IVA face ao valor também por si declarado. Destarte,

considerando que a determinação inicial do imposto que apurou se encontrava viciada, caber-lhe-ia, *tout court*, fazer a prova dos factos constitutivos do direito que invoca. Ora, a prova produzida não permitiu determinar minimamente qualquer quantificação relativa aos recursos de utilização mista que são utilizados em cada uma das atividades desenvolvidas no âmbito dos contratos de locação financeira, nem se logrou comprovar que o consumo de recursos gerais da Requerente é aí primordialmente determinado pela disponibilização dos bens face aos gastos relacionados com o financiamento e a gestão do contrato de locação financeira.

Consequentemente, não procede a pretensão da Requerente.

III.1 - Pedido de Reenvio prejudicial

Como se deixou explicitado, a questão fundamental discutida nos autos e que constitui *ratio decidendi* do juízo supra firmado foi já clarificada pelo próprio TJUE, quer no caso "*Banco Mais*", quer no caso *Volkswagen*, atrás referidos, e encontra-se também consolidada na jurisprudência do STA, que por diversas vezes se pronunciou sobre a matéria, a questão da interpretação das pertinentes normas do direito europeu. Também se deixou explicitado que o STA já tomou posição expressa sobre a questão de saber se o acórdão *Volkswagen* havia alterado a doutrina afirmada pelo acórdão "*Banco Mais*", tendo concluído pela negativa. Não parece, pois, existir uma dúvida razoável na interpretação de normas do Direito da União (de normas do CIVA que transpõem a Diretiva IVA) capaz de justificar o apelo ao TJUE. Mais importante: mesmo a existirem tais dúvidas, a consulta ao TJUE resultaria irrelevante para a boa decisão da causa, pois a Requerente não fez prova de factos que seriam o pressuposto necessário à aplicação do entendimento normativo por si sustentado. Assim, considera-se desnecessário o reenvio prejudicial, indeferindo-se o requerido.

IV - DECISÃO ARBITRAL

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Termos em que se conclui pela improcedência do pedido principal (anulação parcial da (auto)liquidação de IVA referente ao ano de 2024, materializada na declaração periódica de dezembro de 2024) e, consequentemente, dos demais, porque dele dependentes, mantendo-se na ordem jurídica a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025... .

Valor: € 1.021.120,02, o montante da liquidação (parcialmente) impugnada.

Custas, no montante de € 14.076,00 (Tabela I do RCPAT), a cargo da Requerente por ter sido total o seu decaimento.

9 de novembro de 2026

Os árbitros

Rui Duarte Morais (Presidente)

Clotilde Celorico Palma

(com voto de vencida)

Catarina Belim (relatora)

Declaração - Árbitra Catarina Belim

A presente declaração visa esclarecer que o voto da relatora, no sentido de improcedência do pedido, teve em conta que, ainda que se aplicasse a decisão do TJUE no processo *Volkswagen Financial Services*, a Requerente não logrou demonstrar, no caso concreto, os custos gerais em causa no ano de 2024 e, consequentemente, que os custos gerais foram efetuados para a disponibilização dos bens locados – o que abarca a prova, "em certa medida", exigida pelo *Volkswagen Financial Services*.

Nesta sede, como indicado na fundamentação da decisão arbitral: (i) a prova documental (Documentos 3 e 4 juntos com o pedido) não detalhava o nexo de causalidade entre os custos gerais e a atividade de disponibilização dos bens locados; (ii) não constam dos autos dados concretos relativos a 2024, tendo a testemunha declarado não conseguir quantificar os custos partilhados, nem indicar a frequência dos sinistros e das recuperações de bens nesse ano, nem os elementos que permitiriam comparar os recursos utilizados nas tarefas sobre os bens com os utilizados no financiamento e na gestão dos contratos; e (iii) decorre da produção de prova que parte relevante dos encargos suportados durante a vida útil dos contratos é remunerada através de comissões cobradas aos clientes, devidas pela prática de atos concretos, o que esvazia a sua qualificação como "custos gerais". Neste sentido, entende esta árbitra que a Requerente não logrou, neste caso concreto, cumprir o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que invoca.

A árbitra,

Catarina Belim

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Voto de Vencida

1. Nota Prévia

Não obstante o devido respeito pelos Ex.mos Colegas, não nos podemos rever nos fundamentos base em que se encontra alicerçada presente Decisão, pressupostos estes que, em nosso entendimento, viciam, inevitavelmente, as conclusões.
Vejamos pois.
Está em causa essencialmente apurar se a AT, através do Ofício-Circulado da Área de Gestão Tributária do IVA n.º 30108, de 30 Janeiro de 2009, pode vir na situação concreta "impor condições especiais" para a determinação do direito à dedução do IVA suportado pelas instituições financeiras em recursos indistintamente utilizados na realização de operações que conferem e que não conferem o direito à dedução ("recursos comuns"), quando estas desenvolvam simultaneamente actividades de Leasing ou de ALD, situação que se verifica no caso em apreço.
No aludido Ofício-Circulado refere a AT que, "*No caso específico das entidades financeiras que desenvolvem igualmente atividades de Leasing ou de ALD, a prática conjunta de operações de concessão de crédito e de locação tributada, incluindo a locação financeira, implica, quando houver bens e serviços adquiridos que sejam conjuntamente utilizados em ambas, a necessidade de recorrer às disposições do artigo 23.º do CIVA para apuramento da parcela do imposto suportado, que é passível de direito a dedução.*" (cfr. n.º 5 do Ofício-Circulado).
É neste contexto que conclui que, "…*considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é suscetível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a «distorções significativas na tributação», os sujeitos passivos que no âmbito de atividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, a afetação real com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das atividades.*" (cfr. n.º 8 do Ofício-Circulado).
Em nosso entendimento, importa, pois, desde logo, apurar se efectivamente a AT pode, nos termos referidos, tributar toda a renda, como determina o disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, e de expurgar, para efeitos de apuramento da percentagem de dedução, do numerador e do denominador da fracção, a parte da renda correspondente à amortização. É precisamente neste sentido que a Requerente solicita que, a título subsidiário, se faça reenvio para o TJUE, de forma a aferir da compatibilidade das regras nacionais com as regras do Direito da União Europeia.
Com efeito, se concluirmos em sentido contrário, como é nosso entendimento, inútil será o exercício subsequente de apurarmos se efectivamente a utilização pela Requerente do método do *pro rata*, previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, decorre da sua própria estrutura

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

empresarial, dado as operações de locação financeira em causa implicarem a utilização de recursos comuns, quer para a gestão dos contratos de financiamento, quer para a disponibilização e gestão dos bens locados, os quais são determinados pelo facto de ser a proprietária dos referidos bens.
Isto é, consubstanciando-se a questão em apurar se a referida propriedade implica um consumo significativo de recursos comuns, que não se verificaria numa situação em que apenas concedesse financiamento aos seus clientes e estes, por sua vez, adquirissem directamente os bens em causa, uma questão subsequente, importa então, *prima facie*, analisar até que ponto será legal o aludido entendimento sufragado pela AT.
Em suma, estão em causa fundamentalmente dois aspectos:
- Analisar se o artigo 23.º, n.º 2 do CIVA, ao permitir que a Administração Tributária imponha condições especiais no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, reproduz, em substância, a regra da determinação do direito à dedução prevista no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva, correspondente à alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, actual Directiva IVA, quando determina que, "*todavia, os Estados-membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou parte dos bens ou serviços*."
- Apurar se os custos os em que incorre a Requerente com os contratos de locação financeira são sobretudo determinados pelos *inputs* decorrentes dos actos de financiamento e gestão dos ditos contratos.

2. Dos vícios legais da interpretação da AT

Desde logo, cumpre enfatizar que, em nosso entendimento, no denominado Caso Banco Mais, proferido no Processo C-183/13, com Acórdão datado de 10 de Julho de 2014, não foram dilucidadas as dúvidas suscitadas sobre a conformidade do mencionado Ofício ao Direito da União Europeia.
Com efeito, entendemos que o normativo constante do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA (conjugado com o respectivo 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 Directiva, que se configura como uma disposição derrogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, desta Directiva.
Termos em que, entendemos que a interpretação do artigo 23.º, n.º2, do CIVA, levada a cabo pela AT, entendida por esta como norma como habilitante a aplicar ou a impor à Requerente um coeficiente de dedução diverso do método *pro rata*, através da imposição de utilização do «coeficiente de imputação específico» indicado no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108, 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. Sendo certo que se encontra pendente no Tribunal Constitucional um recurso por inconstitucionalidade interposto no Processo 989/2025-T no qual participámos.

O Requerente não invoca directamente a inconstitucionalidade, mas, como vimos, suscita a título subsidiário o pedido de reenvio ao TJUE tendo em vista a análise da sua compatibilidade com o Direito da UE.
Resta, ademais, referir que a maioria, se não grande parte, da jurisprudência dos tribunais arbitrais vai no sentido de concluir pela não compatibilidade entre o aludido Ofício-Circulado e as normas do Direito das União Europeia.
Neste contexto e para os efeitos tidos por convenientes, reproduzimos, no essencial, a parte de direito do Acórdão 259/2022-T, 6 de Janeiro de 2023, do qual da qual fomos relatora, fazendo-se desde já notar que, por opção de clarificação, mantemos as respectivas notas de rodapé:
" *A AT invoca que a questão ora em análise foi já apreciada pelo TJUE, no Acórdão proferido no Caso Banco Mais, Proc. C-183/13, de 10 de Julho de 2014, alegando que este veio a confirmar a posição da AT nesta matéria, invocando ainda o Acórdão do STA, de 4 de Março de 2020, proferido no âmbito do recurso n.º 052/19.*
Ora, entendemos desde logo que a interpretação levada a cabo pela AT não tem apoio directo nos textos legais, uma vez que o legislador não fez 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.
Com efeito, não se nos afigura que o normativo constante do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA (conjugado com o n.º 3) represente 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 derrogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, de tal Diretiva.
E deve notar-se que a jurisprudência do TJUE, no denominado Caso Banco Mais, não pode colher no sentido invocado pela AT, porquanto, analisado o mesmo, 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.
Vejamos.
É nosso entendimento que uma interpretação segundo a qual os n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA permitem à AT através de circular interna definir e restringir o direito à dedução do IVA dos contribuintes, com carácter geral e abstrato, através de uma diferente modelação do método pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA (excluindo, para efeitos de apuramento da percentagem de dedução, do numerador e do denominador da fração a parte da renda correspondente à amortização), é material e formalmente inconstitucional por violação dos princípios da separação dos poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, do princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2, da CRP) e da reserva de lei da Assembleia da República (artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP).
Não tendo tal solução sido prevista legislativamente, não pode a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicá-la, pois está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua atuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT) e explicitado no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, pelo que uma interpretação segundo a qual o n.º 2 e 3 do

artigo 23.º do Código do IVA lhe confere, à AT, tal possibilidade, também é violadora do princípio da legalidade da atuação da AT (artigos 266.º, n.º 2, da CRP).
Termos em que se conclui que o IVA a liquidar deve incidir sobre a totalidade da renda, sem distinção entre juro e capital, pois o valor tributável do imposto, nas operações de locação financeira é, segundo a alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, "o valor da renda recebida ou a receber do locatário"; sendo igualmente claro que o numerador da fração que exprime a percentagem a dedução é constituído pelo "montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar à dedução", ou seja pelo valor das operações que foram tributadas, e que o respectivo denominador é o "montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo…", o que obviamente inclui as primeiras.
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 abstracto -, 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." 2
Assim, como bem notam os Professores Doutores Guilherme Xavier de Basto e António Martins analisando o designado Caso Banco Mais julgado pelo TJUE3, "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, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, que corresponde aos juros (com exclusão, portanto, daquela outra parte que corresponde a "amortização financeira") – no que é hoje o artigo 173º, nº 2 alínea c) da directiva (citando o artigo 17º, nº 5, terceiro parágrafo, alínea c) da 6ª directiva, aplicável aos factos tributários controvertidos no processo).

[2] *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª Ed., 2007, pp.125-126.
[3] "A determinação da parcela de IVA dedutível contida nos inputs "promíscuos" dos operadores de locação financeira – as consequências do Acórdão do TJUE no caso Banco Mais, de 10 de Julho de 2014 (Proc. C-183/13)", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, a.10n.1(Primavera2017), pp. 27-56.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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, efectuar a dedução "com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços". O método dito da afectação 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 174º da directiva e envolve a construção de uma fracção em que no numerador se inclui "o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confiram direito à dedução" (alínea a) do nº 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 confiram direito à dedução" (alínea b) do mesmo nº).
Deve porém analisar-se se essa faculdade, que o TJUE admite que os Estados membros exerçam, foi efectivamente 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 nº 4 do artigo 23º 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.*"*[4]
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 afectação real (nº 3, alínea b) do artigo 23º, ou, quando elas resultam de o sujeito passivo ter optado por esse método, da imposição de o abandonar (parte final do nº 2 do mesmo artigo). Também é certo que a lei consente que, no caso de opção pelo método da afectação 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 Montenegro5 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 fracção 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.
Note-se que, tal como alega a Requerente, no Caso VW Financial Services6, veio o TJUE acrescentar, que "não se pode deduzir do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal de Justiça a propósito das operações de locação financeira em causa no processo que deu origem ao

[4] O bold é nosso.
[5] Veja-se José Maria Montenegro, "Comentário ao acórdão «Fazenda Pública contra Banco Mais, SA» de 10 de Julho de 2014, Proc. C- 183/13", em *Anuário de Direito Internacional, 2014/2015,* pp. 313-323.
[6] Decisão proferida no âmbito do Proc. C-153/17, de 18 de Outubro de 2018.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Acórdão de 10 de julho de 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), que o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros, de maneira geral, aplicarem a todos os tipos de operações semelhantes para o setor automóvel, como as operações de locação financeira em causa no processo principal, um método de repartição que não tem em conta o valor do veículo aquando da sua entrega" (cfr. n. 56).
Aditando que ainda que, "sempre que as modalidades de cálculo da dedução não tenham em conta uma afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confiram direito à dedução, não se pode considerar que tais modalidades reflitam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações. Por conseguinte, tais modalidades não são suscetíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios." (cfr. n. 57).
Neste contexto conclui o TJUE que, "(...) os artigos 168.º e 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, mesmo quando os custos gerais relativos às operações de locação financeira de bens móveis, como as que estão em causa no processo principal, não sejam repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja, na parte tributável da operação, mas no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação, ou seja, na parte isenta da operação, esses custos gerais devem ser considerados, para efeitos do IVA, como um elemento constitutivo do preço dessa disponibilização e, por outro lado, que os Estados membros não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios." (cfr. n. 59).
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 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 actuação (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.°, n.° 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Diretiva baseando-se essencialmente no seguinte argumento: enquanto a

Directiva permitia que os Estados-membros autorizassem ou obrigassem o sujeito passivo a efectuar 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 objectivos que o sujeito passivo tenha utilizado quando opte pelo mecanismo da afectação 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 directamente na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º, e este método é o que consta do n.º 4 do mesmo artigo. Embora à luz da referida Jurisprudência, se possa admitir que a Directiva IVA permitia ao legislador interno «obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços», a verdade é que este não usou tal prerrogativa, pelo que não pode a mesma ser aplicada internamente por ausência de base legal".
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 directamente aplicável qualquer norma de direito da União Europeia, sempre seria um obstáculo intransponível à sua aplicação, por força do princípio da legalidade, em que se insere o da hierarquia das fontes de direito, à face do qual não é constitucionalmente admissível que seja reconhecido a actos de natureza não legislativa «o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos» (artigo 112.º, n.º 5, da CRP), para mais em matéria sujeita ao 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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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 actuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55º da LGT) e explicitado no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo. Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que «Os órgãos da Administração Pública devem 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 7/19.4BALSB e 052/19.0BALSB, 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 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 e na decisão da reclamação graciosa, 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 efectuada pela AT, 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 os contratos de locação financeira foi ou não sobretudo determinada pela atividade de disponibilização dos veículos e não pelo financiamento e gestão de contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes."

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Tribunal chega mesmo a considerar que o método previsto no referido n.º 9 do Ofício-Circulado, por não ter "em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, em situação que se comprova uma afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais à disponibilização dos veículos", não tem potencialidade para "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 perspectiva, é incompatível com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE, como entendeu o TJUE no processo C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK) Ltd."
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.º2, 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."
Com efeito, como começámos por enfatizar, desde logo, é nosso entendimento, na esteira do sufragado pelos Professores Xavier de Basto e António Martins, que o normativo constante do n.º 2 (conjugado com o n.º 3) do artigo 23.º do Código do IVA não representa uma transposição para o direito interno da regra da determinação do direito à dedução acolhida na alínea c) terceiro parágrafo n.º 5 do artigo 17.º, da Sexta Directiva, que se configura como uma disposição derrogatória da regra prevista no primeiro parágrafo n.º 5 do artigo 17.º, e n.º1

do artigo 19.º, de tal Directiva. Tal entendimento veio recentemente a ser enfatizado de forma magistral no artigo "O pro rata de dedução do IVA nas operações de locação financeira – uma questão mal resolvida", publicado na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal 2025, 1.º T, pp 33-97.
Idêntico entendimento foi, nomeadamente, veiculado no contexto dos Proc.s n.ºs, 312/2017-T, de 16 de Janeiro de 2018, 907/2019-T, de 4 de Dezembro de 2020, 58/2020-T, de 21 de Janeiro de 2021, 76/2022- T, de 22 de Fevereiro de 2023, 398/2022-T, de 2 de Maio de 2023, 648/2022-T, de 9 de Agosto de 2023, 494/2023-T, de 13 de Dezembro de 2023, 568/2023-T, de 12 de Fevereiro de 2024, 755/2023-T, de 25 de Junho de 2024, 693/2024-T, de 3 de Fevereiro de 2025, 10140/2024-T, de 1 de Julho de 2025, 694/2026-T, de 28 de Janeiro de 2026, 515/2025- T, de 27 de Janeiro de 2026 e 989/2025-T, de 31 de Agosto de 2026. Tal como se salienta e bem na Decisão proferida no Processo 693/2024-T, a solução de aplicar um «coeficiente de imputação específico» não pode ser feita contra a norma de incidência subvertendo-a, ou seja, criando por via administrativa uma subversão da norma de incidência e do respetivo direito à dedução. E é, isso, que se verifica no presente processo. Ao determinar por comando administrativo que o pro rata utilizado exclua o montante da incidência sobre o capital, estabelece um conjunto de questões e perplexidades que correspondem à violação da incidência tal como ela está na lei aplicável.
Mais, aditamos que, ainda que assim não se entendesse, importa sublinhar que no Acórdão 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, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, 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»".
Acresce que no Acórdão VW Financial Services, visa-se apurar a parcela de IVA dedutível contida em custos gerais relativos à administração corrente, dando-se como exemplo os custos ligados à formação e recrutamento do pessoal, às refeições e bebidas deste, à manutenção e melhoria da estrutura informática, etc.. No n. 44, o Tribunal declara que "*na medida em que estes custos gerais foram realmente efetuados, pelo menos em certa medida, tendo em vista a disponibilização de veículos, que são operações tributáveis, os referidos custos são parte, enquanto tais, dos elementos constitutivos do preço dessas operações*", e, portanto, deve admitir-se, quanto a eles, o respectivo direito à dedução. Isto é, deve salientar-se que o Tribunal se satisfaz em que tais custos sejam "pelo menos em certa medida" realmente efectuados tendo em vista a disponibilização dos veículos (que corresponde ao valor do capital financiado). Não exige prova cabal que assim tenha sido, basta que o tenha sido "em certa medida" porque, como custos gerais que são, dificilmente se consegue a sua imputação.
É, a nosso ver, diversamente do que concluem os Distintos Colegas, o que resulta provado nos presentes autos. Com efeito, tal como afirmou a testemunha, "*no caso do leasing, este contacto perdura. Efectivamente, estamos a falar de uma operação de médio a longo prazo (...). Portanto, a [fase contratual] mais longa é esta parte que se segue à disponibilização da viatura, que é onde temos toda a gestão operacional deste tipo de contrato*" (cf. minuto 7:42 e 9:06 e seguintes da gravação da inquirição de testemunhas, disponibilizada na plataforma do

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

CAAD), tratando-se a fase de execução do contrato e subjacente disponibilização do bem não apenas a fase mais longa do ponto de vista temporal, como a que exige mais intervenções / tarefas pela Requerente. Neste contexto e, nomeadamente, tal como declarou, no caso dos seguros verifica-se um acompanhamento regular (cf. minuto 15:29 e seguintes da gravação da prova testemunhal, conforme disponibilizada na plataforma do CAAD). O mesmo se verifica relativamente a outros aspectos, como o pagamento do Imposto Único de Circulação ("IUC"), as infracções de trânsito ocorridas (cf. minuto 18:30 e seguintes da gravação da prova testemunhal, conforme disponibilizada na plataforma do CAAD), sendo que a manutenção do próprio bem locado e a fase de gestão operacional implica interacções recorrentes (cf. minuto 25:21 e seguintes da gravação da prova testemunhal, conforme disponibilizada na plataforma do CAAD).
Não nos se afigura, assim, distintamente dos Ilustres Colegas, que, do depoimento da testemunha relativamente aos custos gerais de que não é exequível quantificar qual o IVA incorrido com referência à gestão dos contratos e financiamento e o IVA incorrido com referência à disponibilização dos bens, uma vez que se tratam de recursos de utilização mista, que, pela sua própria natureza, não permitem a devida alocação a cada uma das actividades (cf. minuto 33:34 e seguintes da gravação da prova testemunhal, conforme disponibilizada na plataforma do CAAD), se possa retirar a conclusão de que *"o seu testemunho não permitiu concretizar suficientemente os custos gerais em causa e a sua ligação ao setor do leasing no exercício em apreciação."* Com efeito, tratando-se precisamente de custos gerais é que é difícil a sua imputação, pelo que no Acórdão VW Financial Services não se exige prova cabal de que as despesas incorridas tenham sido realmente efectuadas tendo em vista a disponibilização dos veículos.
Na execução de tais tarefas, são, designadamente, utilizados os balcões de atendimento da Requerente, com os inerentes gastos associados aos mesmos, bem como de um serviço de call centers e o acesso a software (aplicação) para apoio ao cliente.
Ou seja, estamos claramente perante um entendimento da AT que, distintamente das conclusões a que se chega no presente Acórdão, contraria as exigências probatórias que alguma jurisprudência portuguesa tem vindo a impor aos sujeitos passivos, para preencher o requisito do Caso Banco Mais de que os juros correspondem ou não a contrapartida de "custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro".
A aplicação do método do volume de negócios apenas se poderá afastar se daí resultar um resultado mais preciso e mais rigoroso, sempre atendendo à natureza fundamental do direito à dedução. Ora, como demonstram magistralmente os Professores José Guilherme Xavier de Basto e António Martins nos seus artigos, não é o que se verifica com o recurso ao método do "coeficiente específico" que a AT pretende impor para determinar a parcela de IVA residual dedutível nas operações de locação financeira. Pelo contrário, o recurso ao referido coeficiente distorce, em sentido desfavorável ao sujeito passivo, o seu direito à dedução, não lhe permitindo desonerar-se inteiramente do imposto suportado no quadro de todas as suas actividades económicas sujeitas a tributação, assim se violando o princípio da neutralidade ao se colocar em crise o normal exercício do direito à dedução.
Como notam, não se pode esquecer que, nesse processo principal e na formulação da questão prejudicial no Caso Banco Mais, o Tribunal de reenvio não mencionou, nem o relevantíssimo facto de o artigo 16.º do CIVA obrigar à inclusão da totalidade da renda no valor tributável, nem, por outro lado, as condições técnico-económicas de utilização dos recursos produtivos

do contribuinte, que justificariam o afastamento da aplicação do pro rata "normal" e sua substituição pela percentagem ajustada que a AT impõe.
A solução imposta pela AT provoca, ela sim, distorções na tributação. Pode entender-se que o método do pro rata a que chamaríamos normal não apura com suficiente rigor a parcela de imposto dedutível, mas ele é, sem dúvida, melhor do que trabalhar com uma percentagem de dedução que faz flutuar a parcela de imposto dedutível ao longo do tempo sem qualquer relação com diferenças na intensidade do uso dos inputs promíscuos pelo sector de actividade cujas operações conferem direito à dedução. A pretensão da AT em aperfeiçoar o apuramento do imposto dedutível só poderia eventualmente ser conseguida impondo um verdadeiro método de afectação real, não um pro rata manipulado, sem significado e adequação ao objectivo pretendido de evitar distorções significativas na tributação.
Termos de acordo com os quais procedem, em nosso entendimento, os vícios invocados pela Requerente.
Com efeito, desde logo se considera provado que a Requerente apurou um coeficiente de imputação específico de 3%, o qual não teve, portanto, em consideração, quer no numerador, quer no denominador da fracção, a "*componente de amortização de capital*" associada às rendas de locação financeira. Desconsiderar as consequências práticas de tal facto consubstancia uma clara violação do principal princípio que rege este imposto – o da neutralidade.

3. Da prova da utilização dos recursos

Uma última nota para salientarmos que, ainda que se concluísse, erroneamente, que o entendimento da AT estava correcto, o certo é que, efectivamente, não sendo utilizados critérios objectivos de repartição dos recursos comuns, apenas é admissível a utilização do critério defendido pela AT no caso de os referidos recursos serem sobretudo determinados pelo financiamento e gestão dos contratos de locação.
Ora, em nosso entendimento não resulta provado de forma cristalina e inequívoca da documentação junta aos autos e da prova testemunhal que tal é o caso da Requerente.
Não se nos afigura que tenha ficado demonstrado que o método do *pro rata* previsto no artigo 23.º, n.º 4, do CIVA, provocou "distorções significativas da tributação", não se tendo verificado no caso controvertido o pressuposto no qual o Ofício-Circulado n.º 30108 assenta a imposição da aplicação do coeficiente de imputação específico previsto no seu n.º 9.
De qualquer forma, em último caso, sempre teríamos de concluir estarmos, pelo menos, perante uma situação de "fundada dúvida", que, como é sabido, 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 se consubstancia como uma regra especial para situações em que esse tipo de dúvida subsiste, em processos jurisdicionais.

4. Do reenvio prejudicial

Resulta do exposto que, não obstante em nosso entendimento as questões discutidas nos autos se encontrarem clarificadas pelo Tribunal de Justiça conforme a jurisprudência mencionada, o certo é que o percurso relatado demonstra que as divergências existentes, quer ao nível da doutrina quer da jurisprudência nacional, demonstram que, *a final*, existem dúvidas fundadas sobre o sentido e alcance das regras em apreço.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Termos em que, entendemos que, aqui chegados, seria recomendável proceder a reenvio prejudicial.

Lisboa, 9 de Novembro de 2026

A Árbitra

(Clotilde Celorico Palma)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt