

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 335/2018-T

Tema: IVA – Direito à dedução – Pro rata. Locação financeira – Circular –
Revisão oficiosa – Prazo.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma e Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 25-09-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., doravante designado por “Requerente”, com o número de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., n.º ..., ..., em Lisboa, veio, nos termos do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto de autoliquidação de IVA de Dezembro de 2013 e da consequente decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que apresentou.

A Requerente pede ainda a restituição do IVA que entende ter pago em excesso, no valor de € 334.047,66, com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 16-07-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-09-2018, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 25-09-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando a questão da incompetência material do Tribunal Arbitral por o pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa e a questão da intempestividade do pedido de revisão oficiosa e defendeu a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 27-10-2018 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

Apenas a Requerente apresentou alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar prioritariamente a questão de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

2. Excepção da incompetência material do tribunal arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que o artigo 2.º, alínea a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, através da qual a Autoridade Tributária e Aduaneira ficou vinculada à jurisdição arbitral exclui as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, através de reclamação graciosa, nos termos do artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º do RJAT estabelece que *«a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos»*.

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

Na alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que **não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário**»*.

A referência expressa ao precedente *«recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da

reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia *«quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária»* (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do art. 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada.

No caso em apreço, é pedida a declaração de ilegalidade de acto de autoliquidação, na sequência do indeferimento de um pedido de revisão de actos tributários efectuada após o decurso do prazo de dois anos previstos no artigo 132.º.

Assim, importa, antes de mais, esclarecer se a declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão do acto tributário, previstos no artigo 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo artigo 2.º do RJAT.

Na verdade, neste artigo 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes actos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os *«pedidos de revisão de actos tributários»* e *«os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação»*.

No entanto, a fórmula *«declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta»*, utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente

se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele artigo 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.

Aliás, foi precisamente neste sentido que o Governo, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.

Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, ***nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa.*** (¹)

O mesmo sucede com a decisão do recurso hierárquico, expressamente indicada na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT como termo inicial do prazo de apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral.

¹ Como se entendeu no citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-6-2006, proferido no processo n.º 402/06.

A referência expressa aos artigos 131.º a 133.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não pode ter o alcance decisivo de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos dos tipos aí referidos.

Na verdade, a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, ***proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal*** das normas ao estatuir que «*a interpretação não deve cingir-se à letra da lei*», devendo, antes, «*reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*».

Quanto a correspondência entre a interpretação e a letra da lei, basta «*um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*» (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) o que só impedirá que se adoptem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa.

Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação declarativa, que explicita o alcance do teor literal, nem mesmo interpretação extensiva, quando se possa concluir que o legislador disse menos do que o que, em coerência, pretenderia dizer, isto é, quando disse imperfeitamente o que pretendia dizer. Na interpretação extensiva «*é a própria valoração da norma (o seu “espírito”)* que leva a descobrir a necessidade de estender o texto desta à hipótese que ela não abrange», «*a força expansiva da própria valoração legal é capaz de levar o dispositivo da norma a cobrir hipóteses do mesmo tipo não cobertas pelo texto*». (²)

A interpretação extensiva, assim, é imposta pela coerência valorativa e axiológica do sistema jurídico, erigida pelo artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil em critério interpretativo primordial pela via da imposição da observância do princípio da unidade do sistema jurídico.

É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos dos tipos referidos nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de actos não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa.

Na verdade, além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para a essa exigência, o facto de estar prevista reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os actos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos actos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária.

Uma outra confirmação inequívoca de que é essa a razão de ser da exigência de reclamação graciosa necessária encontra-se no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, ao estabelecer que *«sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º»*, regime este que é aplicável aos actos de retenção na fonte por remissão do n.º 6 do artigo 132.º do CPPT. Na verdade, em situações deste tipo, houve uma pronúncia prévia genérica da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto de autoliquidação ou retenção na fonte e é esse facto que explica que deixe de exigir-se a reclamação graciosa necessária.

Ora, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação ou retenção na fonte é proporcionada à Administração Tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º e 3 e 6 do artigo 132.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse

² BAPTISTA MACHADO, *Lições de Direito Internacional Privado*, 4.ª edição, página 100.

procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. (³)

Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de actos de autoliquidação, pois estes foram expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT e no n.º 2 do artigo 54.º da mesma Lei estabelece-se a aplicabilidade à autoliquidação e à retenção na fonte das garantias dos contribuintes previstas no n.º 1, em que se inclui a revisão oficiosa.

E aos actos de autoliquidação, praticados pelo sujeito passivo, são equiparáveis, por mera interpretação declarativa, os de retenção na fonte que são praticados pelo substituto tributário, que é considerado sujeito passivo (artigo 18.º, n.º 3, da LGT).

Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de actos de autoliquidação e retenção na fonte e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do acto tributário em vez da reclamação graciosa.

Por isso, é de concluir que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência aos artigos 131.º a 133.º do CPPT, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de actos dos tipos referidos, acabaram por incluir referência aos artigos 131.º a 133.º que não esgotam as possibilidades de apreciação administrativa desses actos.

Aliás, é de notar que esta interpretação não se cingindo ao teor literal até se justifica especialmente no caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, por serem evidentes as suas imperfeições: uma delas é associar a fórmula abrangente «*recurso à via administrativa*» (que referencia, além da reclamação graciosa, o recurso hierárquico e a revisão do acto tributário) à «*expressão nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*», que tem potencial alcance restritivo à reclamação

³ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, processo n.º 565/07.

graciosa; outra é utilizar a fórmula «*precedidos*» de recurso à via administrativa, reportando-se às «*pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos*», que, obviamente, se coadunariam muito melhor com a feminina palavra «*precedidas*».

Por isso, para além da proibição geral de interpretações limitadas à letra da lei que consta do artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, no específico caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 há uma especial razão para não se justificar grande entusiasmo por uma interpretação literal, que é o facto de a redacção daquela norma ser manifestamente defeituosa.

Para além disso, assegurando a revisão do acto tributário a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de «*reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes*» manifestado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

E, por ser a solução mais acertada, tem de se presumir ter sido normativamente adoptada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Por outro lado, contendo aquela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 uma fórmula imperfeita, mas que contém uma expressão abrangente «*recurso à via administrativa*», que potencialmente referencia também a revisão do acto tributário, encontra-se no texto o mínimo de correspondência verbal, embora imperfeitamente exposto, exigido por aquele n.º 3 do artigo 9.º para a viabilidade da adopção da interpretação que consagre a solução mais acertada.

É de concluir, assim, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas a adjectivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de retenção na fonte que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.

No que concerne à alegação da Autoridade Tributária e Aduaneira de que esta interpretação impõe-se igualmente por força dos princípios constitucionais do Estado de

direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT, afigura-se que não tem fundamento.

Na verdade, a Constituição não impõe que a interpretação dos diplomas normativos tenha de cingir-se ao teor literal e, no caso em apreço, como se explicou, devidamente interpretadas as normas do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, conclui-se que a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD abrange os casos em que actos de autoliquidação foram precedidos de pedidos de revisão oficiosa. Por isso, a interpretação que se fez não aumentou a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira em relação ao que está regulamentado, antes definiu exactamente os seus termos, que resultam do diploma regulamentar.

Por outro lado, ao interpretar e aplicar as normas jurídicas, este Tribunal Arbitral está a desempenhar a função que lhe está constitucionalmente atribuída (artigos 202.º, n.º 1, 203.º e 209.º, n.º 2, da CRP), pelo que nem se vislumbra como possa existir violação dos princípios da separação de poderes, do Estado de Direito e da legalidade, pois o decidido por este tribunal evidencia, precisamente, a perfeita concretização desses princípios: a Assembleia da República autorizou o Governo a legislar (artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril); o Governo, no uso de poderes legislativos, emitiu o RJAT; a Administração, através de dois membros do Governo, emitiu a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março; o Tribunal Arbitral interpretou e aplicou os diplomas normativos referidos.

No que respeita ao princípio da legalidade, traduz-se no cumprimento da lei, na interpretação que dela for feita pelos tribunais, que se impõe às interpretações dos outros órgãos estaduais (artigo 205.º, n.º 2, da CRP). É precisamente a aplicação da legalidade que se faz ao reconhece a competência dos tribunais arbitrais para o conhecimento de pedidos de declaração de ilegitimidade de actos de autoliquidação precedidos de acesso à via administrativa através de pedido de revisão oficiosa.

Quanto à invocação do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, definido no artigo 30.º, n.º 2, da LGT, em que se refere que «o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito

pelo princípio da igualdade e da legalidade tributário», tratar-se-á, decerto, de lapso, já que ao decidir sobre a sua competência o Tribunal Arbitral não está a praticar qualquer acto de disposição de qualquer crédito.

Por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira nem sequer identifica qual é o crédito de que seja titular que esteja a ser objecto de disposição pelo Tribunal Arbitral.

Para além disso, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários aplica-se à Administração e não aos Tribunais, como entendeu o Tribunal Constitucional, na esteira da generalidade da doutrina. (⁴)

Improcede, assim, esta excepção de incompetência com fundamento na não apresentação de reclamação graciosa da autoliquidação.

Essencialmente neste sentido, relativamente a actos de autoliquidação, pode ver-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-04-2017, proferido no processo n.º 08599/15.

No que concerne às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 244/2018, de 11-05-2018, proferido no processo n.º 636/2017, em que se entendeu que “*não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD*”.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial com sede em território nacional, que exerce, a título principal, actividade no âmbito da “ATIVIDADE DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS “ (CAE 64921);
- B.** Para efeitos de IVA, a Requerente configura-se como um sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, encontrando-se

- enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do mesmo diploma;
- C. No âmbito da sua actividade, a Requerente realiza determinadas operações que se enquadram nas operações financeiras que se encontram abrangidas pelo n.º 27 do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente, financiamento/concessão de crédito;
- D. A Requerente entregou ao longo do exercício de 2013, mensalmente, as declarações periódicas de IVA para os vários períodos, determinando o montante de IVA a deduzir provisoriamente, tendo procedido ao respectivo ajustamento/regularização do IVA deduzido, na declaração do último período do ano em causa, ou seja, Dezembro de 2013 (12/12) (declaração n.º..., que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E. Relativamente às situações em que a Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas, a Requerente aplicou, para efeitos de exercício do direito a dedução, o método da imputação directa, sendo isso que sucedeu quanto à aquisição de bens objecto dos contratos de locação financeira, relativamente aos quais foi deduzido, na íntegra, o IVA suportado, em virtude de tais bens estarem directamente ligados a operações tributadas, realizadas a jusante pelo Requerente – a locação financeira -, que conferem o direito à dedução;
- F. 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;
- G. Nas situações em que a Requerente identificou uma conexão directa, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objectivos do nível/grau de utilização efectiva, aplicou o método da afectação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do

⁴ Acórdão n.º 177/2016, de 29-3-2016, processo n.º 126/15.

CIVA, sendo isso que sucedeu com os encargos especificamente associados à aquisição de Terminais de Pagamento Automático;

- H. Para determinar a medida de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afectos indistintamente às diversas operações por só desenvolvidas (recursos de “utilização mista”), a Requerente aplicou o método geral e supletivo da percentagem de dedução, calculando um coeficiente de imputação específico definitivo do ano 2013, em consonância com o preceituado no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, da Área de Gestão Tributária do IVA;
- I. Com aplicação do coeficiente de imputação específico definitivo determinado de acordo com o previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30180, a Requerente, no que concerne às operações de locação financeira, apenas considerou, no cálculo da percentagem de dedução, o montante anual correspondente aos juros e outros encargos, excluindo-se a componente de amortização de capital contida nas rendas da locação financeira, não considerando as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira nem os valores de alienação/abate por destruição dos bens locados;
- J. Em 07-02-2014, na declaração relativa ao período de Dezembro de 2013, em que autoliquidou IVA, nos termos do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, excluindo do cálculo da percentagem de dedução definitiva, o valor das amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira (leasing e ALD);
- K. Com a aplicação deste regime, a Requerente apurou uma percentagem de dedução definitiva para o ano 2013 de 7%, que aplicada ao total do IVA incorrido nos recursos de utilização mista adquiridos nesse ano (no montante de € 1.590.700,29), se materializou no valor de € 111.349,02 de IVA dedutível;
- L. Se a Requerente na autoliquidação em causa tivesse procedido à inclusão das amortizações financeiras de locação financeira no cálculo da percentagem de dedução referida supra, seria apurada a percentagem de

28%, tendo direito à dedução de IVA no valor de € 445.396,08, sendo de € 334.047,06 a diferença entre os valores encontrados com aplicação daquelas percentagens;

- M.** Em 29-12-2017, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida, defendendo que a solução preconizada pela Administração Fiscal no mencionado Ofício-Circulado n.º 30108, é ilegal, uma vez que, não só impõe a aplicação do método da afectação real quando não se encontram preenchidos os pressupostos legalmente previstos para tal “imposição autoritária”, como, sem apresentar qualquer fundamento legal, a administração tributária expurga do cálculo da referida percentagem o valor das amortizações financeiras, violando o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 23.º do CIVA, conjugado com os artigos 173.º e 174.º da Diretiva IVA (resumo do pedido de revisão oficiosa que consta do pinto 26 do parecer em que se baseou a decisão de indeferimento da revisão oficiosa);
- N.** O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 12-04-2018, proferido pela Senhora Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes, que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, que remete para a fundamentação de um parecer em que se refere, além do mais o seguinte:

V.1.3 - Apreciação

V.1.3.1- Questão prévia: Tempestividade e adequação como meio processual do Pedido de Revisão Oficiosa

49. No que se refere a suscetibilidade e tempestividade do recurso ao procedimento de Revisão Oficiosa, muito embora a Requerente discorra longamente sobre o erro na autoliquidação, e a sua imputabilidade à Administração Tributária, por força do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, conjugado com o n.º 1 do artigo 98.º do CIVA, não se afigura assistir razão para o invocado.

50. A Revisão Oficiosa constitui uma garantia dos administrados/contribuintes, consubstanciando-se num meio administrativo de correção de atos de liquidação de tributos, visando a anulação total ou

parcial de um ato que já produziu efeitos na ordem jurídica, com fundamento em erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória, ou duplicação de coleta, de acordo com o previsto no artigo 78º da LGT.

51. Tal mecanismo é igualmente aplicável quando estejam em causa atos tributários em IVA, conforme decorre do disposto no artigo 98º do CIVA, onde se estatui que “Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se a revisão oficiosa nos termos do artigo 78º da lei geral tributária.”

52. Ora, no que concerne à suscetibilidade de aplicação, ao caso concreto, do disposto no n.º 2 do artigo 98º do CIVA, onde se determina que “Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente, importa esclarecer que estamos aqui no âmbito do direito à dedução e não do direito à regularização do IVA.

53. Todavia, a aplicabilidade dessa garantia consagrada na lei aos contribuintes, com vista à anulação de um ato tributário e a sua substituição pela prática de outro sustentado nos elementos apurados no âmbito do procedimento de revisão, não pode ser contrária as especificidades de funcionamento do imposto, tal como se encontram determinadas no próprio Código do IVA.

54. De facto, as normas da LGT, dotadas de carácter geral, devem ceder perante os preceitos especiais e imperativos do Código do IVA. Razão pela qual, ainda que os erros de autoliquidação praticados em sede de IVA possam ser alvo de Revisão Oficiosa, por força do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, a verdade é que tal mecanismo não pode prejudicar a imperatividade das normas especiais previstas nesse normativo (CIVA), que estabelecem regras especiais para o exercício do direito a dedução.

55. De facto, o direito à dedução tem reflexos no apuramento e pagamento do imposto do período a que se refere a declaração periódica, tendo por base, o registo contabilístico dos documentos que lhe serviram de suporte.

A partir desse momento, qualquer correção à dedução (seja decorrente dos registos contabilísticos, declaração periódica, faturas, etc) que venha a realizar-se, constituirá uma regularização do imposto.

56. Conforme refere João Canelhas Duro, “também o n.º 2 do art.º 98.º institui um prazo de dedução de imposto, sendo aplicável àquelas situações pouco comuns em que o registo das operações não ocorre no momento previsto no n.º 1 do artigo 48.º ou em que há uma grande dilação temporal entre a data das operações e a receção da fatura, permitindo-se que venha a ser efetuado o registo e se proceda à dedução no prazo de quatro anos. Estão em causa situações em que, por exemplo, por facto imputável ao prestador, vendedor ou terceiro, os documentos de suporte da dedução não são atempadamente disponibilizados ao sujeito passivo, podendo ser exercido o direito à dedução no prazo de quatro anos. Nestes termos, o prazo de quatro anos aí previsto não é manifestamente aplicável às pretensões de regularização de imposto, salvaguardando-se apenas as situações de dedução tardia de imposto por motivo da também tardia receção do documento que titula o direito ou por inadvertida omissão no registo contabilístico, não se encontrando, em qualquer caso, o encargo registado aquando da realização da autoliquidação de imposto.” (negrito e sublinhado nossos).

57. Aliás tal entendimento quanto ao âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 98.º CIVA, e à distinção entre direito à dedução e a regularização decorre do acima citado, Ofício-Circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, emitido pela Direção de Serviços do IVA, em concreto, do seu ponto 82, e bem assim, decorre da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0966/10, de 18 de maio de 2011, que embora não verse diretamente sobre a questão em causa nos autos, determina qual a correta interpretação do n.º 2 do artigo 98º do CIVA.

58. O CIVA regula a regularização do imposto no n.º 6 do artigo 23.º, nos artigos 24.º a 26.º e 78.º a 78.º-D.

59. Ora, face à realidade dos factos descrita pela Requerente, pode concluir-se que estamos perante uma eventual situação de erro no apuramento do pro rata de dedução.

60. De acordo com Ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, os casos como o presente não são suscetíveis de serem enquadrados nos casos de regularização previstos no artigo 78.º do CIVA, identificando o n.º 8 da mencionada instrução administrativa as situações que se encontram excluídas do respetivo âmbito, não porque não se pudessem al incluir, mas porque a sua disciplina está regulamentada noutros normativos legais, como sejam os artigos 23.º a 25.º do CIVA.

61. O mesmo entendimento foi veiculado no parecer do Centro de Estudos Fiscais (CEF) n.º 41/2013, de 2013-10-04, da autoria da Dr.ª Cidália Lança, com despacho concordante do Diretor do CEF de 2013-10-08, onde se refere expressamente que: “as correções ao cálculo da percentagem de dedução devem ser feitas no final do ano em causa e também que devem ser refletidas na declaração referente ao ultimo período do ano em causa (...)” não sendo possível, “proceder a correções ao cálculo da percentagem de dedução definitiva apurada em determinado ano com fundamento no artigo 78.º do Código do IVA.”

62. Com efeito, estando em causa o apuramento na percentagem de dedução os mesmos devem ser regularizáveis, exclusivamente, através do mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, ou seja, na última declaração do período a que respeita.

63. Não obstante, nessas circunstâncias não está afastada a possibilidade de correção do referido erro através da apresentação de reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT, ou mediante apresentação de impugnação judicial, contando-se o prazo a partir da data da apresentação da declaração periódica.

64. Este regime resulta do disposto no n.º 2 e 5 do artigo 97.º do CIVA, o qual embora retira apenas o artigo 78.º do CIVA, deve ser interpretado no

sentido de abranger todos os tipos de regularizações, incluindo a prevista no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA.

65. Decorre do artigo 184.º da Diretiva IVA, e da jurisprudência comunitária, a consagração de um direito geral dos sujeitos passivos à regularização do imposto inicialmente realizada, a qual ficando sujeita à disciplina consagrada por cada Estado-Membro, não pode deixar de ser efetuada dentro de um prazo razoável, entendendo-se que com o regime acima definido fica salvaguardada esta garantia.

66. O direito à regularização, tal como o direito à dedução, não são absolutos encontrando-se sujeitos a determinados requisitos, nomeadamente, temporais, o que significa que têm de ser exercidos nos prazos previsto na lei, os quais se impõem por força do princípio da segurança e certeza jurídicas.

67. Nessa medida, a aplicação do n.º 6 do artigo 23.º às regularizações do pró rata, consubstancia uma das disposições especiais a que alude a parte inicial do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, afastando a aplicação do prazo de 4 anos.

68. Pelo que, ainda que se considerasse que o mencionado artigo era aplicável, dado que existe uma regra especial a definir o limite temporal para a correção dos erros deste tipo, é essa a regra que se deve considerar, sem prejuízo, de como já referido, haver a possibilidade dos sujeitos passivos apresentarem reclamação graciosa ou impugnação judicial,

69. De facto, tratando-se de preceitos especiais e imperativos constantes do CIVA que consignam regras específicas para o exercício do direito à dedução e respetiva regularização, tal significa que as mesmas devem prevalecer sobre as normas com carácter geral, sob pena daquelas ficarem despojadas de conteúdo prático, pois haveria sempre lugar à aplicação do prazo de quatro anos previsto no artigo 98º do CIVA.

70. Na verdade, o mencionado preceito legal não tem o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento para efetuar a

dedução, dentro desse período, mas sim de fixar um limite máximo a partir do qual o direito à dedução já não pode ser exercido.

71. De acordo com o entendimento firmado, esse prazo limite apenas será aplicável, dado o seu carácter geral, quando não exista norma de carácter especial que fixe um prazo limite inferior ou superior, sob pena destas normas ficarem despojadas de conteúdo prático, pois se assim não fosse, sempre se aplicaria o prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º do CIVA.

72. Deste modo, o concurso estabelecido entre estas duas normas revela-se meramente aparente, existindo entre elas, isso sim, uma relação de especialidade, uma vez que a norma geral constante do n.º 2 do artigo 98.º (prazo de quatro anos) vê a sua aplicabilidade afastada nas situações concretas que caíam na previsão da norma especial constante do CIVA.

73. Sucede que, não se mostrando que a situação em análise seja passível de enquadramento no disposto no artigo 98.º do CIVA, por maioria de razão, não se mostra aplicável o disposto no artigo 78.º da LGT para o qual aquele remete.

74. Acresce que, na situação em análise, o que se constata é que o sujeito passivo pretende alterar os critérios que teve presentes aquando da seleção das verbas a incluir no denominador e numerador da fração que compõe o pró rata, considerando na mesma, o valor das amortizações financeiras correspondentes aos contratos de locação financeira, o que por erro seu não foi considerado.

75. Ainda que assim não se entendesse, na medida em que a Requerente, ao preencher a declaração periódica observou o entendimento constante do Ofício- circulado n.º 30108/2009, de 30 de janeiro, a verdade é que, não se pode falar em erro imputável aos serviços, porquanto o mesmo se mostra de acordo com os normativos internos ou comunitários em matéria de IVA, não padecendo de quaisquer dos vícios invocados, conforme melhor se explicitará no ponto seguinte.

76. Assim sendo, a situação em apreço, não constitui matéria suscetível de se enquadrar nos pressupostos da revisão oficiosa nos termos definidos na LGT e no CIVA.

V.1.3.2- Erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira, no apuramento do pró rata definitivo de dedução:

77. A pretensão controvertida na Revisão Oficiosa em apreço, consubstancia-se na anulação parcial da autoliquidação de IVA, subjacente à declaração periódica n.º ..., referente ao período de dezembro de 2013 (1312), decorrente da alegada entrega em excesso da importância de € 334.047,06, considerando, a Requerente, tratar-se de um erro na autoliquidação consubstanciado num erro relativo ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto referente a recursos de utilização mista.

78. Analisado o requerimento apresentado pela Requerente, bem como os fundamentos invocados, verifica-se que a questão aqui em análise prende-se com a consideração do valor referente ao capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira para determinação do pró rata do respetivo período de tributação.

79. No caso concreto, estamos perante operações de locação financeira mobiliária, e pretende aferir-se a legalidade, face às normas de direito comunitário ou de direito interno, da exclusão do cálculo da percentagem de dedução, da parte do valor da renda da locação que corresponde à amortização financeira, apenas considerando o montante de juros e outros encargos faturados.

80. Nessa medida, importa aludir ao facto da Requerente se enquadrar, em sede de IVA, no regime normal, com periodicidade mensal, assumindo a natureza de sujeito passivo “misto”.

81. Isto porque, realiza operações financeiras que não conferem o direito à dedução de IVA, por se encontrarem isentas ao abrigo do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA e operações com liquidação de IVA, como acontece, por

exemplo, com as rendas de leasing e ALD, que conferem direito à dedução do IVA suportado.

82. A Requerente realiza ainda outras operações financeiras ou acessórias que conferem, igualmente, o direito à dedução de IVA, em conformidade com o disposto no artigo 20.º do CIVA.

83. No conjunto das operações que conferem direito à dedução de IVA, integram-se os contratos de locação, nos quais a Requerente assume a posição de locadora e, nessa qualidade, adquire os bens (ou o financiamento para a sua aquisição) que são objeto desses contratos, acrescidos de IVA, sendo os mesmos entregues aos respetivos locatários para seu uso e fruição.

84. Em contrapartida, a Requerente fatura rendas aos locatários, às quais acresce o IVA.

85. No que se refere às aquisições de bens e serviços de utilização mista, em razão de terem sido indistintamente afeias às diversas operações desenvolvidas pela Requerente, para efeitos do exercício do direito à dedução, entende dever aplicar-se o método geral e supletivo da percentagem de dedução - também designado por pro rata - nos termos estatuídos na alínea b) do n.º 1 e do n.º 4, ambos do artigo 23.º do CIVA.

6. No exercício de 2013, o total de IVA incorrido com a aquisição de recursos utilizados nas operações sujeitas, com e sem direito à dedução (utilização mista), ascendeu a € 1.590.700,29, conforme referido pela Requerente no ponto 26.º da petição de Revisão Oficiosa.

87. Sucede que, por erro, a Requerente, não considerou quer no numerador, quer no denominador da fórmula de cálculo do pró rata o valor do capital das rendas de locação financeira, apurando uma percentagem de dedução definitiva de 7%, a que correspondeu uma dedução de € 111.349,02 (ponto 27.º da petição de Revisão Oficiosa).

88. De facto, a inclusão da componente de amortização de capital conduziria ao apuramento de uma percentagem de dedução de 28%, contra os 7% refletidos na declaração periódica de IVA relativa ao período de

dezembro de 2013. O que significa que teria direito a deduzir o montante de € 445.396,08 (ponto 28.º da petição de Revisão Oficiosa).

89. Face à questão em análise nos presentes autos, importa ressaltar que não se considera existir qualquer erro no preenchimento da declaração, consubstanciado em erro no apuramento do pró rata de dedução.

90. Com efeito, o apuramento da percentagem de dedução efetuado pelo sujeito passivo está em perfeita concordância com as normas de direito comunitário e interno, pelo que, não se afigura assistir razão à Requerente quanto à pretensão formulada no seu requerimento inicial.

91. Trata-se de uma matéria relativamente à qual a AT já se pronunciou através do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdiretor-Geral - Área de Gestão Tributária do IVA.

92. Esta instrução administrativa veio contemplar a doutrina defendida pela então DGCI (actual AT) que visou “(...) divulgar a correia interpretação a darão artigo 23º do Código do IVA no que respeita à sua aplicação pelas instituições de crédito que exercem, entre outras, a atividade de Leasing ou de ALD (...)”.

93. Da leitura do Ofício n.º..., conclui-se que o apuramento da percentagem de dedução definitiva antes referida (7%) foi efetuado, pela Requerente, em perfeita concordância com os termos aí previstos, que se transcrevem:

94. “7. Face à atual redação do artigo 23.º, a afetação real é o método que, tendo por base critérios objetivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista.”

95. “8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do prorata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é 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 23º 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.”.

96. “ 9. Na aplicação do método da afetação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja 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 ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23º do CIVA.” (*sublinhado nosso*).

97. *Isto é, a percentagem de dedução inicialmente apurada não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, mas antes assenta na aplicação do método de afetação real, através da utilização de um critério de imputação objetivo, tendo em conta os valores envolvidos nas operações desenvolvidas no âmbito das atividades de Leasing ou de ALD.*

98. *A título prévio importa efetuar o enquadramento jurídico - tributário do contrato aqui em análise, que está subjacente à prestação de serviços de leasing: contrato de locação financeira.*

99. *A base jurídica de qualquer modalidade de contrato de locação encontra-se plasmada, em termos gerais, nos artigos 1022º a 1114º do Código Civil. Não obstante, e porque se trata de um tipo particular de locação, importa atender ao previsto no regime jurídico especialmente criado para este tipo de contratos, e que vem consagrado no Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho, com as subseqüentes alterações.*

100. *De acordo com o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Junho, a locação financeira é o “(...) contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder a outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados.”*

101. Nesse sentido, António Menezes Cordeiro afirma que, a “locação financeira é o contrato pelo qual uma entidade - o locador financeiro - concede a outra — o locatário financeiro - o gozo temporário de uma coisa corpórea, adquirida, para o efeito, pelo próprio locador, a um terceiro, por indicação do locatário”

102. Trata-se, portanto, de um contrato comumente utilizado como forma de proporcionar crédito bancário, pelo qual, a instituição financeira, perante solicitação do interessado, adquire o bem em causa e cede-o a este em locação, ficando o mesmo, obrigado a pagar uma “(...) retribuição que traduza a amortização do bem e os juros; no final, o locatário poderá adquirir o bem pelo valor residual ou celebrar novo contrato; poderá, ainda, nada fazer”.

103. Daqui decorre que, o objeto deste tipo de contrato não é a transferência da propriedade, mas sim a cedência, pela locadora do uso do bem, isto é, a locadora obriga-se a prestar um serviço, traduzido na disponibilidade do bem em causa, recebendo em contrapartida, uma prestação, sem prejuízo, de nele se poder prever a opção de compra, no final do contrato, a favor do locatário, por um valor residual fixado por acordo das partes.

104. Atenta esta qualificação jurídica, e transpondo-a para a perspetiva tributária, conclui-se que a locação financeira constitui uma prestação de serviços sujeita a imposto, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, e é efetuada pelo sujeito passivo no âmbito duma atividade económica.

105. Efetivamente, no caso das operações de locação, dúvidas não restam de que a respetiva contrapartida se concretiza nas rendas auferidas pela entidade que assume a posição contratual de locadora.

106. No entanto, não podemos abstrair-nos do facto dessas operações de locação (leasing e ALD) consubstanciarem uma modalidade de crédito (entre outras), pelo que a atividade da entidade locadora é, em substância, a concessão de financiamento, cuja contrapartida remuneratória é

constituída, essencialmente, por juros e outros encargos incluídos nas rendas.

107. Refere a Requerente, invocando que o disposto no artigo 73.º da Diretiva IVA e no artigo 16.º do CIVA, em especial, a alínea h) do n.º 2, que a contraprestação decorrente deste tipo de contratos (renda) goza de uma natureza unitária na medida em que o valor tributável em sede de IVA corresponde ao valor da renda recebida ou a receber (cf. ponto 53.º a 62.º da petição de Reclamação Graciosa).

108. Razão pela qual as rendas decorrentes de contratos de locação financeira (desde que não seja aplicável uma isenção) são, de facto, integralmente sujeitas a IVA.

109. A esse propósito, deve ter-se presente que, um dos objetivos do legislador nesta matéria, foi assegurar o cumprimento do princípio da neutralidade fiscal, na vertente de princípio da igualdade que, no caso concreto, se consubstancia no facto de ser assegurado um tratamento fiscal equivalente, no sentido de igual onerosidade, em relação aquele que adquire um bem através de um contrato de locação financeira, face a outra pessoa que o adquire diretamente.

110. Ora, o facto do valor integral da renda, pago pelo locatário ao locador, constituir o valor tributável sobre o qual incidirá IVA tal não significa que a parte integrante da renda, correspondente à amortização financeira ou do capital tenha de ser incluída no cômputo do apuramento da percentagem de dedução, conjuntamente com a parte correspondente aos juros e outros encargos.

111. Desde logo porque, a renda constitui o pagamento do serviço de concessão de financiamento ao locador, sendo composta por duas partes: capital ou amortização financeira, que mais não é que o reembolso da quantia “emprestada” e juros, acrescidos de eventuais encargos, que constituem a remuneração do locador.

112. Note-se que, na perspetiva da operação de locação enquanto operação de concessão de financiamento, o valor de aquisição do bem objeto de

contrato de locação corresponde ao capital financiado que constitui a componente de amortização financeira na renda liquidada pelo locador ao locatário.

113. Sendo que, no momento da aquisição desse mesmo input, o sujeito passivo (locador) exerceu o direito à dedução integral do montante do IVA liquidado pelo fornecedor do bem objeto do contrato de locação, por via do método da imputação direta.

114. Razão pela qual, não pode deixar de ser excluída do cálculo da percentagem de dedução, sendo-lhe aplicável o método de afetação real com recurso a um critério de imputação objetivo, a parte da amortização financeira incluída na renda, uma vez que esta mais não é do que a restituição do capital financiado/investido para a aquisição do bem.

115. Logo, à luz do princípio da neutralidade em que assenta o sistema deste imposto, fácil se torna perceber que a incidência do IVA sobre a totalidade da renda é a única forma de garantir que o Estado recupera o valor do imposto que foi já deduzido pelo sujeito passivo.

116. Por outro lado, a inclusão no rácio entre operações com e sem direito à dedução da componente relativa à restituição do capital (amortização financeira), enquanto parte integrante da renda, provoca um aumento injustificado na percentagem de dedução definitiva, atendendo a que será significativa e positivamente influenciada, por via de uma mera restituição de um financiamento, cujo bem subjacente foi já objeto de liquidação e dedução de IVA no momento da aquisição.

117. Este facto gerará deduções acrescidas para o sujeito passivo, relativamente à generalidade dos inputs de utilização mista, por via da utilização de um coeficiente, que nessa medida, se apresenta como exagerado, face à realidade das operações tributáveis.

118. A atividade principal da locadora não consiste na compra e venda de bens, mas tão só na concessão de créditos a terceiros para aquisição desses bens, ainda que se substitua aos destinatários dos bens na aquisição,

reservando para si o direito de propriedade. E dessa atividade obtém, fundamentalmente, juros.

119. Deste modo, torna-se compreensível que no cálculo do mencionado coeficiente de imputação específico, aplicável ao caso objeto de análise, e em harmonia com o entendimento da AT, deve considerar-se, apenas, o montante que excede o valor dos custos utilizados nas operações tributadas, uma vez que, através do método de imputação direta o IVA da parte relativa ao capital é integralmente deduzido.

120. E é apenas aquele valor diferencial (que, genericamente, corresponde a juros) que se encontra conexo com os custos de aquisição de recursos utilizados indistintamente em operações com e sem direito à dedução.

121. Se assim não fosse, permitia-se um aumento artificial da percentagem de dedução do IVA incorrido com a generalidade dos bens ou serviços com utilização mista adquiridos pelo sujeito passivo.

122. Do entendimento propugnado pela AT, não decorre, assim, qualquer restrição do direito legítimo à dedução, como alega a Requerente. Antes pelo contrário, pugna pela inadmissibilidade do exercício do direito à dedução ilegítimo, na medida em que, a eventual execução do procedimento defendido pela Requerente colocaria em causa a neutralidade fiscal inerente à mecânica do IVA.

123. Acresce, ainda, que o método do pró rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, que a Requerente pretende ver aplicado, não tem mérito para medir o grau de utilização que as duas categorias de operações, com e sem direito à dedução, fazem dos bens e serviços que lhe são indistintamente alceados (utilização mista) e, consequentemente, não pode ser utilizado para determinar a parcela dedutível, cuja liquidação foi efetuada a montante por outros operadores económicos que se situam na fase imediatamente anterior do circuito económico.

124. São dois os métodos de dedução previstos no CIVA (artigo 23º).

125. Por um lado, o denominado método da afetação real, que “(...) consiste na aplicação de critérios objetivos, reais, sobre o grau ou

intensidade de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito. É de acordo com esse grau ou intensidade de utilização dos bens, medidos por critérios objetivos, que o sujeito determinará a parte de imposto suportado que poderá ser deduzida. Os critérios estão sujeitos (...) ao escrutínio da Direção-Geral dos Impostos que pode vir a impor condições especiais ou mesmo a fazer cessar o procedimento de afetação real, no caso de se verificar que assim se provocam ou podem provocar distorções significativas da tributação (...).

126. E por outro, o método da percentagem de dedução ou pró rata, definido na alínea b) do n.º 1 e n.º 2, do artigo 23.º, e desenvolvido nos n.ºs 4 a 8 do mesmo preceito legal. No fundo, trata-se de uma dedução parcial, que se traduz no facto do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados num e noutra tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.

127. Neste caso, a percentagem de dedução a aplicar é calculada provisoriamente com base no montante de operações realizadas no ano anterior (pró rata provisório), sendo corrigida na declaração do último período do ano a que respeita, de acordo com os valores definitivos de volume de negócios referente ao ano a que reportam, determinando a correspondente regularização por aplicação do pró rata definitivo.

128. Ora, com a alteração introduzida ao artigo 23º pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, tais procedimentos foram “estendidos” ao método da afetação real, nomeadamente, aos casos em que o mesmo é imposto pela Administração Tributária, quer para as situações em que o sujeito passivo exerça atividades económicas distintas, quer para os casos em que se apure que a utilização dos demais métodos poderá originar distorções significativas na tributação, conforme dispõe o n.º 3 do artigo em análise.

129. O que se mostra perfeitamente justificável, e em nada contraria o sistema comum de IVA. De facto, de um ano para outro pode mudar o grau

de utilização dos bens no regime da afetação real e os critérios objetivos de apuramento do mesmo.

130. É precisamente no âmbito dos poderes conferidos à Administração Tributária pela alínea b) do n.º 3 do artigo 23º CIVA, que tem por base a faculdade que vinha conferida na alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta diretiva, que se enquadra o Ofício -Circulado n.º 30.108, aqui em discussão, prevendo uma solução que permite afastar a possibilidade de ocorrência de distorções significativas, quando estamos perante sujeitos passivos que realizem operações de locação financeira e ALD.

131. Assim, no seu ponto 9. prescreve que “Na aplicação do método da afetação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja 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 ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23a do CIVA” (sublinhado nosso).

132. Ou seja, a Autoridade Tributária veio estabelecer a adoção de critérios mais adequados que permitam aferir com maior objetividade o grau de afetação de bens e serviços de utilização mista, nos casos como o presente.

133. Importa ressaltar que a adoção do critério referido é demonstrativa que a Autoridade Tributária admite a existência de algum grau de afetação dos recursos integrantes do conceito de despesas gerais incorridas pelos bancos no âmbito da celebração deste tipo de contratos. Muito embora seja um facto notório que, por norma, as operações desta natureza exigem uma utilização de recursos técnicos e administrativos bastante menos relevante que aqueles que se encontram afetos às atividades principais desenvolvidas pelas instituições bancárias como a Requerente.

134. Por outro lado, tal não significa que os sujeitos passivos sejam obrigados a seguir o entendimento preconizado no Ofício circularizado, aplicando o critério nele definido. Com efeito, como decorre do mesmo, a Autoridade Tributária aceita que as instituições financeiras recorram a outros critérios de afetação real, desde que os mesmos se mostrem idóneos ao fim pretendido.

135. Posto isto, a questão que se coloca é saber se o procedimento adotado pela Administração Tributária, está conforme com as normas internas e comunitárias, em especial, o artigo 16.º e 23.º CIVA, já referidos, e bem assim, os artigos 174.º e 175.º da Diretiva IVA.

136. Esta instrução administrativa veio contemplar a doutrina defendida pela então DGCI (atual AT) que visou “(...) divulgar a correia interpretação a dar ao artigo 23º do Código do IVA no que respeita à sua aplicação pelas instituições de crédito que exercem, entre outras, a atividade de Leasing ou de ALD (...)”, procurando afastar algumas dificuldades interpretativas suscitadas pela redação do artigo 23º do CIVA, harmonizando-o com a doutrina e jurisprudência comunitárias.

137. Não obstante, grande parte da doutrina nele preconizada, já vinha sendo aplicada pela Administração Tributária antes mesmo da sua publicação.

138. A questão principal que se dirime, nesta sede, foi já objeto de apreciação por parte do TJUE, sendo que, o entendimento nele preconizado confirma a posição que tem vindo a ser assumida pela Autoridade Tributária relativamente a esta matéria.

139. “Neste contexto, o TJUE entendeu que o direito interno (concretamente o art. 23º, n.ºs 2 e 3, do CIVA, na redação vigente) legitimava a atuação da AT, no sentido de derrogar a regra de cálculo do pró rata prevista na Sexta Diretiva.

140. “O entendimento do TJUE foi no sentido de que o acervo normativo em causa, considerando os princípios que enformam o IVA (designadamente os da neutralidade e da proporcionalidade) e

considerando que o cálculo de um quociente de dedução deverá ser o mais possível aproximado da realidade (apesar de alguma margem de erro que o caracteriza, por definição), não se opõe a que os EM apliquem um método ou um critério diferente do volume de negócios, se este método for o mais preciso.

141. No caso em concreto, o TJUE entendeu que o método que a AT portuguesa definiu é, em princípio, mais preciso do que o previsto na Sexta Diretiva, dado que considerou apenas a parte das rendas pagas que servem para compensar a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador³”.

142. Sendo que este entendimento veio, necessariamente, a ter acolhimento pelos nossos tribunais superiores, nomeadamente, no âmbito dos processos onde havia sido solicitado o reenvio prejudicial para o referido tribunal.

143. Na verdade, a componente de capital contida nas rendas não deve onerar o cálculo da percentagem de dedução, uma vez que, não constitui rendimento da atividade do sujeito passivo, ao invés do que sucede com as demais variáveis que integram a fórmula, sendo que, a sua consideração, provocaria distorções significativas na tributação, também desvirtuaria o próprio método do pró rata e todos a sistema de dedução do IVA, ao reconhecer como dedutíveis, custos que não contribuíram, para a realização de operações tributadas. Só assim é alcançada a neutralidade do imposto. Não são todas as operações tributadas e/ou não tributadas que devem ser integradas na fórmula, mas apenas aquelas que, realizadas no âmbito de uma atividade económica realizada pelo sujeito passivo, tenham utilizado custos comuns para gerar valor acrescentado (no caso da locação financeira, advém da cedência do uso do bem objeto do contrato, através da qual o locador obtém rendimentos, sob a forma de juros).

144. Ora, resulta claro à evidência, que consubstanciando a componente das rendas correspondente à amortização financeira, um mero reembolso de capital, que nesse sentido, não gera qualquer valor acrescentado, só a título muito diminuto é que os custos comuns suportados pelo locador numa

operação de locação financeira, poderão, eventualmente, contribuir para a sua realização. Se não contribuíram para a amortização financeira, não lhe podem ser imputáveis.

145. Face a tudo o que ficou dito, não subsistem dúvidas que o procedimento adotado pela Administração Fiscal está de acordo com as normas internas e comunitárias e nenhuma ilegalidade se lhe pode assacar.

146. De facto, o artigo 174.º da Diretiva IVA que correspondia ao n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva consente aos Estados-Membros opções em relação ao apuramento do IVA dos “inputs promíscuos”, autorizando ou impondo que utilizem determinados métodos específicos de dedução do IVA quando as circunstâncias o justifiquem.

147. Em consonância com essa permissão está o disposto no n.º 2 e na alínea b) do n.º 3, ambos do artigo 23.º do CIVA.

148. Estas regras que regem o direito à dedução constam das diretivas que disciplinam o sistema comum de IVA, estando, também em consonância com as normas constantes do CIVA.

149. Face ao exposto, fica inequivocamente demonstrado que o método adotado pela Requerente e que agora pretende alterar é o único que se mostra adequado para efeitos de exercício do direito à dedução, permitindo, com as especificidades constantes do Ofício - Circulado n.º 30.108 afastar as distorções na tributação, que de outra forma seriam manifestas, conforme amplamente se demonstrou e se encontra referido na norma em causa.

150. Sendo este facto por si só justificativo para a imposição da obrigatoriedade da sua utilização, já que dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º não resulta que este poder conferido à AT esteja dependente da verificação cumulativa das duas alíneas do último número indicado, ou seja, além das distorções na tributação, a prática, pelo sujeito passivo, de atividades económicas distintas.

151. Acresce que, em reforço do que se vem dito, importa atentar ainda na forma de contabilização das duas componentes que integram a renda paga.

Por um lado, o locador deverá refletir o valor do bem, como um crédito, que é reembolsado através das amortizações financeiras deve ser registada como um crédito, e a restante parte (os juros e demais encargos), devem ser relevados como proveitos. Logo resulta daqui, que a amortização financeira visa tão só a redução de um crédito, enquanto os juros, irão influenciar o resultado do exercício.

152. Razão pela qual, no caso das Instituições de Crédito e de outras instituições financeiras, o conceito de volume de negócios, estatuído na alínea a) do n.º 3 do artigo 5º do Regulamento (CE) n.º 139/2004, do Conselho de 20 de janeiro, não contempla a parte correspondente à amortização financeira.

153. Pese embora, a alínea h) do n.º 2 do artigo 16º do CIVA, refira que, nas operações de locação financeira, o valor tributável corresponde à renda recebida no seu todo, a verdade é que a parcela correspondente à amortização financeira, não assume a natureza de proveito, e como tal, não integra o conceito de volume de negócios nas instituições de crédito, e daí que não possa influenciar o cálculo da percentagem de dedução.

154. A posição da AT encontra perfeito acolhimento quer nos princípios constitucionais, quer no espírito e princípios disciplinadores do mecanismo do exercício do direito a dedução, constante quer da jurisdição comunitária, quer do quadro normativo nacional, que não é mais do que uma transposição das normas jurídicas comunitárias.

155. A este respeito, cumpre esclarecer que as orientações plasmadas no ponto 9. do Ofício-Circulado 30.108, mais não fazem do que contribuir para a praticabilidade dos desígnios constitucionais plasmados nos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa, sendo um fator decisivo para garantir e tutelar a confiança dos contribuintes.

156. De facto, as orientações administrativas constantes de circulares ou ofício-circulados são relevantes para a adequada prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses dos contribuintes - artigo 266.º da CRP e artigo 55.º da LGT.

157. A importância das referidas orientações resulta, desde logo, do facto da “atividade tributária [ser] hoje uma atividade massiva, que envolve o tratamento de milhares de casos, geralmente traduzidos em declarações fiscais dos contribuintes e nesse contexto é elemento importante da segurança jurídica o conhecimento prévio da organização implementada para tratar desses casos, dos critérios e dos procedimentos que adota, dado que, designadamente, permite aos particulares perante um problema ou uma dúvida saber, caso exista regulamento interno sobre essa matéria, como, em princípio, vai ser resolvido esse caso pelos funcionários a quem cabe aplicar a lei”.

158. Acrescentando Casalta Nabais, que, no recorte dogmático do princípio da legalidade fiscal, entende “chamar aqui à colação, enquanto limite é determinabilidade requerida pelo princípio da tipicidade fiscal, (...) o princípio da praticabilidade, o qual implica que o legislador não vá tão longe na determinação das soluções legais quanto seria de exigir, permitindo à administração uma dada margem de livre decisão, sob pena de nos depararmos com soluções impraticáveis no sentido de economicamente insuportáveis (...). Dal que, em face à realidade das situações cujo grau de diferenciação e individualização não é possível de acompanhar por razões de ordem prática, nomeadamente pelos custos insuportáveis ou inadequados que implicam, se apele à edição de normas de simplificação, seja em sede legislativa, seja em sede administrativa, através das quais se proceda à tipificação (ou tipi(ci)zação), globalização ou standardização, assumindo como regra o que é típico, normal, provável (...)”, sendo que, para o Autor, «o princípio da praticabilidade ainda pode contribuir para uma atenuação das exigências da determinabilidade do princípio da legalidade fiscal (...), constituindo-se em suporte para o legislador utilizar conceitos indeterminados (...)ou conceder mesmo faculdades discricionárias, o que de resto se verifica em toda a parte e que, entre nós, tem diversas manifestações (...)”.

159. A posição da AT, em momento algum, põe em causa, quer as normas internas, quer comunitárias relativas ao direito à dedução, conforme já ficou amplamente elucidado, jamais procurando alterar ou violar as regras jurídicas que lhe deram origem.

160. A aplicação da lei teria de resultar, necessariamente, na aplicação dos princípios orientadores constantes do Ofício -Circulado n.º 30.108.

161. Acresce que, o facto de, no mesmo Ofício - Circulado se explicar o método a utilizar, além de contribuir para promover a segurança jurídica, permite ainda, a realização efetiva das finalidades do direito à dedução, sendo a única que se mostra compatível com o princípio basilar nesta matéria, e em todo o sistema do IVA: o princípio da neutralidade e da justiça fiscal em relação a todos os sujeitos passivos.

162. Face ao que se deixou dito, ressaltando o devido respeito pelo decidido no âmbito do processo n.º 309/2017-T, do CAAD, não podemos concordar com o entendimento ali sufragado, acompanhando, na íntegra a jurisprudência do TJUE, necessariamente, acolhida pelo STA nas inúmeras decisões por este tomadas em matérias semelhantes com a presente, como sejam, os Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 04.03.2015, recursos n.º 1017/12 e n.º 81/13, de 29.10.2014, recurso n.º 1075/13, de 17.06.2015, recurso n.º 01874/13, de 27.01.2016, recurso n.º 331/14, e de 15.11.2017, recurso n.º 0485/17.

163. Importa realçar que a decisão do TJUE tem valor de caso julgado, sendo vinculativa, não apenas para o tribunal que solicitou a sua pronúncia a título prejudicial, como para os restantes tribunais e instâncias equiparadas que julgam a causa em sede de recurso¹⁶, vinculando ainda, por uma questão de uniformidade, todas as jurisdições nacionais dos Estados-Membros.

164. Tratando-se de acórdão interpretativo relativo ao n.º 5 do artigo 17º da Sexta Diretiva IVA (atual artigo 173.º n.º 2 da Diretiva IVA), o qual foi transposto para o nosso direito interno através do artigo 23.º do CIVA, a

interpretação nele preconizada deve ser aplicada pelos tribunais nacionais com o sentido e o alcance ali definido, neles se incluindo o CAAD.

165. Nestes termos, conclui-se que o entendimento constante do Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30 de janeiro de 2009, não viola, ele próprio, quaisquer normativos internos ou comunitários em matéria de IVA, não padecendo, nessa medida, de quaisquer dos vícios invocados pela Requerente.

V.1.4. - Conclusão e Proposta de Decisão

166. Face ao exposto, conclui-se pela improcedência dos argumentos invocados pela Requerente no que respeita a esta questão, devendo ser indeferida a sua pretensão.

O. Em 30-01-2009, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30108, publicado em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30108.pdf, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

7. 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.

8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do prorata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”, 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 23º 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 23º do CIVA.

P. Em 13-07-2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

3.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base no alegado pela Requerente e nos documentos por ela juntos, que são confirmados pela Autoridade Tributária e Aduaneira na parte inicial do parecer em que se baseia a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos provados.

4. Matéria de direito

A Requerente é uma instituição financeira, sujeito passivo de IVA, que, para cálculo do *pro rata* de dedução definitivo respeitante ao ano 2013, relativo a bens e serviços de utilização mista, não considerou os valores relativos às amortizações financeiras no âmbito dos contratos de locação financeira que celebrou, em sintonia com a orientação que consta do ponto 9 do Ofício-circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA, que estabelece que deve ser aplicado «*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».

A Requerente entende que, com a aplicação desta orientação, deduziu menos IVA do que aquele a que tinha direito, havendo entrega de um valor de prestação tributária em excesso e, em 29-12-2017, apresentou um pedido de revisão oficiosa, manifestando a sua pretensão de anulação parcial da autoliquidação de IVA, subjacente à declaração periódica n.º..., referente ao período de dezembro de 2013 (1312), decorrente da alegada entrega em excesso da importância de € 334.047,06, considerando, a Requerente, tratar-se de um erro na autoliquidação consubstanciado num erro relativo ao regime jurídico aplicável à dedução do imposto referente a recursos de utilização mista.

A Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu o pedido de revisão oficiosa por entender, em suma, que é intempestivo o pedido de revisão e não é meio adequado à situação.

4.1. Questão da intempestividade e inadequação do pedido de revisão oficiosa

A Autoridade Tributária e Aduaneira invocou como fundamento de indeferimento do pedido de revisão oficiosa a intempestividade que a inadequação à pretensão da Requerente dizendo, em suma, o seguinte:

- está em causa o apuramento na percentagem de dedução, através do mecanismo previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, que deve ser efectuado na última declaração do período a que respeita;
- não está afastada a possibilidade de correção do referido erro através da apresentação de reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT, ou mediante apresentação de impugnação judicial, contando-se o prazo a partir da data da apresentação da declaração periódica;
- este regime resulta do disposto no n.º 2 e 5 do artigo 97.º do CIVA, o qual embora refira apenas o artigo 78.º do CIVA, deve ser interpretado no sentido de abranger todos os tipos de regularizações, incluindo a prevista no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA;

- a aplicação do n.º 6 do artigo 23.º às regularizações do pro rata, consubstancia uma das disposições especiais a que alude a parte inicial do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, afastando a aplicação do prazo de 4 anos;
- não se mostrando que a situação em análise seja passível de enquadramento no disposto no artigo 98.º do CIVA, por maioria de razão, não se mostra aplicável o disposto no artigo 78.º da LGT para o qual aquele remete.

O artigo 97.º, n.º 1, do CIVA estabelece que *«os sujeitos passivos e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem recorrer hierarquicamente nos casos previstos neste Código, reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*.

O artigo 98.º, n.º 1, do CIVA estabelece que *«quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária»*.

O procedimento de revisão do acto tributário constitui um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação ou autoliquidação de tributos.

O campo de aplicação do procedimento de revisão oficiosa, bem como seu alcance e limitações, estão definidos no acórdão do STA de 12-7-2006, processo n.º 0402/06, em que se refere o seguinte:

O procedimento de revisão do acto tributário *«(...) é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses actos, a deduzir nos prazos normais respectivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração»*.

«No entanto, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e há direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à emissão da nota de crédito (arts. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é

equiparável à de reclamação graciosa) (⁵) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (art. 78.º, n.ºs 1 e 6, da LGT).

Essencialmente, o regime do art. 78.º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não a um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos do acto.

A esta luz, o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

Trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de actos administrativos, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os actos de liquidação de tributos».

Como se diz no mesmo acórdão,

«Embora o art. 78.º da LGT, no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de

(⁵) Não interessa, para apreciação do caso dos autos, esclarecer o sentido da referência feita no n.º 1 do art. 78.º da LGT à «reclamação administrativa», designadamente se quer significar «reclamação graciosa» ou a reclamação administrativa prevista nos arts. 161.º e seguintes do CPA.

Na verdade, no caso em apreço, o pedido formulado pela Requerente foi apresentado para além do prazo máximo de qualquer desses tipos de reclamações.

De qualquer forma, sendo a reclamação administrativa, nos termos do CPA, um meio impugnatório tem de ser utilizado antes do esgotamento do prazo de impugnação com fundamento em vícios geradores de mera anulabilidade, a anulação que através dela venha a ser decidida terá o efeito retroactivo próprio dos processos impugnatórios, obrigando à «plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio», como

reclamação administrativa», no n.º 6 do mesmo artigo (na redacção inicial, que é o n.º 7 na redacção vigente) faz-se referência a «**pedido do contribuinte**», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.

Idêntica referência é feita no n.º 1 do art. 49.º da LGT, que fala em «pedido de revisão oficiosa», e na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do CPPT, que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços».

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «revisão oficiosa» (que a Administração deve realizar também por sua iniciativa).

Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do art. 95.º da LGT refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (art. 268.º, n.º 4, da CRP).

Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta. (⁶)»

determina o art. 100.º da LGT, o que inclui o direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 61.º do CPPT.

(⁶) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 12-12-2001, recurso 26233, de 12-12-2001, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2901;
- de 15-1-2003, proferido no recurso n.º 1460/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 26;
- de 19-2-2003, proferido no recurso n.º 1461/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 328;

Como também se refere no mesmo acórdão, a falta de prévia reclamação graciosa não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa, sendo necessária apenas para a impugnação judicial do acto de autoliquidação, *«com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com aos efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios. A sua falta não obsta (como também não obsta a impugnação judicial dos actos que podem ser impugnados contenciosamente por via directa), a que possa ser pedida a revisão oficiosa, com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do art. 43.º da LGT, sem natureza retroactiva)»*. (⁷)

No caso em apreço, embora a Autoridade Tributária e Aduaneira reconheça que a Requerente tinha *«a possibilidade de correção do referido erro através da apresentação de reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT, ou mediante apresentação de impugnação judicial, contando-se o prazo a partir da data da apresentação da declaração*

-
- de 2-4-2003, proferido no recurso n.º 1771/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2-7-2004, página 65;
 - de 9-4-2003, proferido no recurso n.º 422/03;
 - de 8-10-2003, proferido no recurso n.º 870/03;
 - de 5-11-2003, proferido no recurso n.º 1462/03;
 - de 12-11-2003, proferido no recurso n.º 1237/03;
 - de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1258/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2-7-2004, página 167;
 - de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1181/03;
 - de 2-2-2005, proferido no recurso n.º 1171/04.

(⁷) Na mesma linha, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-4-2009, processo n.º 065/09:

«Assim, nos casos em que o pedido de revisão do acto tributário é apresentado no prazo de 120 dias, a contar dos factos referidos no art. 102.º, n.º 1, do CPPT, é de entender que não há razão para que o Estado se dispense do dever de reparar integralmente os danos provocados pelos seus actos ilegais, com plena reconstituição da situação jurídica que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado.

Por isso, se o contribuinte reage nesse prazo, através de um pedido de revisão do acto tributário, deverá ser dada a sua pretensão o tratamento de uma reclamação graciosa, designadamente a nível dos efeitos no caso de reconhecimento da ilegalidade imputada pelo contribuinte, que vão desde a restituição da quantia indevidamente cobrada à atribuição de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da nota de crédito, no caso de se reconhecer que o erro não é imputável ao contribuinte, nos termos dos arts. 100.º e 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT.

O que significa, assim, que o pedido de revisão do acto tributário feito no prazo da reclamação graciosa deverá ser considerado como uma verdadeira reclamação, uma pretensão anulatória tempestiva».

periódica» (parágrafo 63 do parecer em que se baseia a decisão de indeferimento), entendeu que não pode ser utilizado o pedido de revisão oficiosa pelo seguinte:

- não é possível *«proceder a correções ao cálculo da percentagem de dedução definitiva apurada em determinado ano com fundamento no artigo 78.º do Código do IVA»*;
- *«resulta do disposto no n.º 2 e 5 do artigo 97.º do CIVA, o qual embora retira apenas o artigo 78.º do CIVA, deve ser interpretado no sentido de abranger todos os tipos de regularizações, incluindo a prevista no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA»*;
- *«a aplicação do n.º 6 do artigo 23.º às regularizações do pró rata, consubstancia uma das disposições especiais a que alude a parte inicial do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, afastando a aplicação do prazo de 4 anos»*;
- *«pelo que, ainda que se considerasse que o mencionado artigo era aplicável, dado que existe uma regra especial a definir o limite temporal para a correção dos erros deste tipo, é essa a regra que se deve considerar, sem prejuízo, de como já referido, haver a possibilidade dos sujeitos passivos apresentarem reclamação graciosa ou impugnação judicial»*.

A tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira não tem consistente suporte legal.

Desde logo, para além de o CIVA prever os meios *«normais»* de impugnação de actos de autoliquidação (recursos hierárquicos, reclamações e impugnações) no seu artigo 97.º, n.º 2, prevê expressamente no n.º 1 do artigo 98.º a possibilidade de *«revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária»*.

Estes termos são os definidos no referido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, em que, além do mais, se prevê o prazo de 4 anos a contar da liquidação e a possibilidade de o contribuinte pedir a revisão (n.ºs 1 e 4 do artigo 78.º da LGT).

Por outro lado, se é certo que a revisão oficiosa prevista no n.º 1 do artigo 98.º tem de basear-se em *«erro imputável aos serviços»*, também o é que, quando o contribuinte faz aplicação de uma orientação genérica publicada, o eventual erro de direito que essa orientação consubstancie não pode deixar de ser imputável à Autoridade Tributária e

Aduaneira, em consonância com o critério sobre a imputabilidade dos erros que está plasmado no n.º 2 do artigo 43.º da LGT. (⁸)

Este n.º 1 do artigo 98.º do CIVA é uma norma especial para os casos de revisão oficiosa, que remete expressamente para os termos do artigo 78.º da LGT.

De qualquer forma, a entender-se que é aplicável o limite máximo para reembolso do imposto entregue em excesso previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, tratando-se de erro de direito sempre será aplicável o prazo de quatro anos, como se entendeu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-06-2017, processo n.º 01427/14.

O que está em causa não são as autoliquidações que aplicaram o pro rata provisório, mas sim a que fixou o pro rata definitivo. Tratando-se de uma regularização de que depende a configuração definitiva do acto tributário, só a partir dela se colocam as questões dos prazos para impugnação, revisão e regularização com os fundamentos previstos o artigo 78.º do CIVA.

Não pode entender-se que o momento em que é feito o apuramento do pro rata definitivo (que é o momento da prática do acto tributário que fixa o direito à dedução no exercício) seja o **termo final** do prazo para impugnação ou revisão ou regularização com os fundamentos previstos no artigo 78.º, o que se traduziria em absurda **coincidência do termo início e do termo final** dos prazos (que se reconduziria a inexistência de prazos).

Assim, desde logo porque ao artigo 23.º, n.º 6, do CIVA não estabelece um prazo de regularização do pro rata definitivo, antes indica o momento em que ele é determinado, não pode ser uma das «*disposições especiais*» a que alude o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, que estabelecem prazos especiais de reembolso do imposto entregue em excesso.

Pelo exposto, improcede a questão da intempestividade e da impropriedade do pedido de revisão oficiosa suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁸ Aliás, em 2014, ainda estava em vigor o n.º 2 do artigo 78.º da LGT que considerava imputável aos serviços, para efeitos de revisão do acto tributário, o erro na autoliquidação. Embora esta norma tenha sido revogada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, o seu regime continua a ser aplicável aos actos de autoliquidação anteriores, por força do disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que estabelece que «as *normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*».

4.2. Questão do erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira, no apuramento do pró rata definitivo de dedução

4.2.1. Enquadramento da questão e posições das Partes

Os artigos 173.º e 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelecem o seguinte:

Artigo 173.º

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

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

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

- a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses sectores;*
- b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses sectores;*
- c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;*

- d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo do n.º 1, relativamente a todos os bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;*
- e) Estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respectivo montante for insignificante. Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;*

Artigo 174.º

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

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

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

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

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

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

O artigo 23.º do CIVA estabelece o seguinte, no que está em causa no presente processo:

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

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

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

2 - Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços

utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

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

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

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

A Requerente é uma instituição de crédito que desenvolve concomitantemente actividade de locação financeira.

É um sujeito misto para efeitos de IVA, desenvolvendo operações sujeitas – designadamente as relativas à locação financeira mobiliária (leasing e ALD financeiro) - e operações isentas – nomeadamente operações de financiamento/concessão de crédito, que beneficiam da isenção prevista no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.

O Ofício Circulado n.º 30108 estabeleceu, para este tipo de instituições que desenvolvem concomitantemente estes tipos de actividades, um regime especial relativo ao

exercício do direito à dedução, por entender que «o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”» (ponto 8).

Por um lado, esse regime consiste, em primeira linha, em impor a este tipo especial de sujeitos passivos, relativamente aos bens de utilização mista, a dedução segundo a afectação real, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, «com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades».

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

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

- preferencialmente, «com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades»;
- sempre que tal não seja possível, a «afectação real» será efectuada utilizando um «coeficiente de imputação específico», que é determinado calculando a percentagem de dedução apenas com base no montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD, e não com, como resultaria da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º, com base em «todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica».

A Requerente na autoliquidação relativa ao mês de Dezembro de 2013 aplicou a regra que consta do ponto 9 do referido Ofício Circulado, tendo no cálculo do pro rata de

dedução definitivo, previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, relativo a bens de utilização mista, excluído do numerador e do denominador da fracção as amortizações financeiras e os valores de alienação/abate por destruição dos bens locados, o que tem ínsito que entendeu que não lhe foi possível aplicar, nos termos do ponto 8 do Ofício Circulado, o método da 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.

A Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa defendendo a ilegalidade da imposição do método coeficiente específico referido no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, pedido esse que foi indeferido.

No presente processo, a Requerente defende, em suma, o seguinte:

- o n.º 1 do seu artigo 16.º o CIVA estabelece que “(...) o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro”;
- na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º clarifica-se que, no âmbito contratos de locação financeira, o valor da “renda recebida ou a receber do locatário” constitui o valor tributável sobre que há-de incidir o imposto;
- a locação financeira não reveste qualquer especificidade nem conhece uma disciplina especial ao abrigo da qual possa cindir-se a renda nas suas diversas (e implícitas) componentes;
- é inequívoco que são integralmente sujeitas a IVA as rendas de contratos de locação financeira (desde que não seja aplicável uma isenção, como ocorre nas operações imobiliárias), quer na parte correspondente à consideração da amortização financeira ou do capital, quer na parte correspondente aos juros e remuneração de outros encargos (ou ganhos);
- o artigo 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, fixa uma fórmula de cálculo imperativa para efeitos de determinação do IVA proporcionalmente dedutível, indicando no seu n.º 2 taxativamente os montantes que não são tomados em consideração no cálculo da percentagem de dedução,

- que são transmissões de bens de investimento, por um lado, e operações imobiliárias e financeiras, quando sejam acessórias, por outro lado;
- relativamente a métodos alternativos à percentagem de dedução ou pro rata, a Directiva IVA (no n.º 2 do artigo 173.º) apenas prevê a possibilidade de os Estados-Membros:
 - (a) Permitirem ou obrigarem os sujeitos passivos “mistos” a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade (no pressuposto, naturalmente, de que os sujeitos passivos em causa exercem diversas actividades) - alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva IVA; e,
 - (b) Permitirem ou obrigaram os sujeitos passivos “mistos” a deduzir o IVA com base na afectação (utilização efectiva) dos bens ou serviços adquiridos - alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva IVA;
 - a Requerente só exerce actividade financeira;
 - não se vislumbram distorções significativas na tributação derivadas do método da percentagem de dedução, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira as apontou;
 - não tendo o Requerente optado pela dedução do imposto por si incorrido em recursos de utilização mista de acordo com o método da afectação real, nem tão pouco se verificando quaisquer distorções significativas na tributação invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira - requisitos essenciais para a imposição do critério da afectação real, previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA - não pode o critério da afectação real ser imposto;
 - o Ofício-Circulado n.º 30108 é ilegal na imposição do método da afectação real quando não se verificam os pressupostos que a legislação Portuguesa elege como determinantes para que tal imposição autoritária possa verificar-se, designadamente os previstos no n.º 3 do artigo 23.º do CIVA: serem exercidas actividades económicas distintas e o pro rata conduzir a distorções significativas na tributação;
 - o Ofício Circulado é também ilegal pelo facto de, perante a impossibilidade de aplicação concreta do método da afectação (real) aos recursos de utilização mista (dado que, como atrás referido, é inviável identificar critérios objectivos que com um mínimo de rigor e segurança conduzam a uma correcta concretização da

l mencionada afectação ou utilização efectiva), determinar a aplicação de uma percentagem de dedução calculada com exclusão de uma parte do valor (relevante) das operações de locação financeira para efeitos de IVA, contraria a fórmula única e injuntiva prevista no 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE e nos n.ºs 4 e 5 do artigo 23.º do CIVA;

- não tendo suporte na lei a exclusão, para determinação do pro rata, da parte das rendas cobradas respeitante ao capital de amortização financeira, o referido Ofício-Circulado viola o n.º 2 do artigo 103.º da CRP, por ser matéria reservada à lei;
- para além disso, o referido Ofício-Circulado viola os artigos 173 e 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE e, consequentemente o artigo 8.º, n.º 4, da CRP.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no essencial, acompanha a posição assumida na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, dizendo o seguinte, em suma, sobre esta matéria:

- a locação financeira é o contrato pelo qual uma entidade - o locador financeiro - concede a outra - o locatário financeiro – o gozo temporário de uma coisa corpórea, adquirida, para o efeito, pelo próprio locador, a um terceiro, por indicação do locatário;
- o objeto deste tipo de contrato não é a transferência da propriedade, mas sim a cedência, pela locadora do uso do bem, obrigando-se a locadora a prestar um serviço, traduzido na disponibilidade do bem em causa, recebendo em contrapartida, uma prestação, sem prejuízo, de nele se poder prever a opção de compra, no final do contrato, a favor do locatário, por um valor residual fixado por acordo das partes;
- nem todo o valor pago a título de renda no âmbito de um contrato de locação financeira é correspondente à amortização financeira ou do capital tenha de ser incluída no cômputo do apuramento da percentagem de dedução, conjuntamente com a parte correspondente aos juros e outros encargos;

- a renda constitui o pagamento do serviço de concessão de financiamento ao locador, sendo composta por duas partes: capital ou amortização financeira, que mais não é que o reembolso da quantia “emprestada”; e juros, acrescidos de eventuais encargos, que constituem a remuneração do locador;
- o valor de aquisição do bem objecto de contrato de locação corresponde ao capital financiado que constitui a componente de amortização financeira na renda liquidada pelo locador ao locatário;
- no momento da aquisição desse mesmo input, o sujeito passivo (locador) exerceu o direito à dedução integral do montante do IVA liquidado pelo fornecedor do bem objecto do contrato de locação, por via do método da imputação directa;
- por assim ser, deve ser excluída do cálculo da percentagem de dedução a parte da amortização financeira incluída na renda, uma vez que esta mais não é do que a restituição do capital financiado/investido para a aquisição do bem;
- à luz do princípio da neutralidade em que assenta o sistema deste imposto, fácil se torna perceber que a incidência do IVA sobre a totalidade da renda é a única forma de garantir que o Estado recupera o valor do imposto que foi já deduzido pelo sujeito passivo;
- apenas aquele valor diferencial (que, genericamente, corresponde a juros) que se encontra conexo com os custos de aquisição de recursos utilizados indistintamente em operações com e sem direito à dedução;
- se assim não fosse, permitia-se um aumento artificial da percentagem de dedução do IVA incorrido com a generalidade dos bens ou serviços com utilização mista adquiridos pelo sujeito passivo;
- o procedimento adoptado pela Administração Tributária, está conforme com as normas internas e comunitárias, em especial, o artigo 16.º e 23.º CIVA, e com os artigos 174.º e 175.º da Diretiva IVA;
- a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira está em sintonia com o decidido pelo TJUE no processo n.º C-183/13 (“*Banco Mais*”) e com o decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo;
- a decisão do TJUE tem valor de caso julgado e é obrigatória.

4.2.2. Apreciação da questão

Antes de mais, importa notar que não existe qualquer caso julgado, pois este tem limites subjectivos, exigindo identidade de sujeitos (artigos 581.º, n.º 2, e 619.º, n.º 1, do CPC).

Não tendo a Requerente sido parte no processo em que interveio o Banco Mais, está afastada a possibilidade de se lhe estender o caso julgado formado sobre a sua decisão.

A Requerente desenvolve actividade económica, tal como definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que é tributada (nomeadamente, de locação financeira, enquadrável no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA), bem como actividade económica isenta (designadamente, concessão de crédito, nos termos do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA).

Em regra, o IVA que for suportado pelo sujeito passivo na aquisição dos meios utilizados exclusivamente na actividade sua económica tributada é totalmente dedutível e o IVA suportado na aquisição de meios utilizados apenas na actividade isenta ou não prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não pode ser deduzido [artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do CIVA e artigo 168.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006].

No caso em apreço, está em causa a dedução de IVA relativamente a bens utilizados indiferentemente tanto na actividade tributada (como é a locação financeira), como na actividade económica isenta da Requerente (como sucede com a concessão de crédito).

Relativamente aos meios de utilização mista, utilizados indiferentemente *«para efectuar tanto operações com direito à dedução (...) como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações»* (artigo 173.º n.º 1, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006).

Tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º *«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 fracção que inclui no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução e no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução (artigos 174.º da Directiva 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 Directiva 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 «*efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação*» (n.º 2 do artigo 23.º do CIVA). (⁹)

A utilização deste método de afectação 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 actividades 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 susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das*

⁹ A utilização deste método é obrigatória de se tratar de bem não utilizados na actividade económica definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

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 «afecção real» (ponto 8).

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

- se for possível, faz-se *«a afecção 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»* (ponto 8 daquele Ofício Circulado);
- se não for *«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 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, está-se perante uma situação em que não há controvérsia entre as Partes quanto à inviabilidade de utilização do método da afecção real, com base em critérios objectivos, tendo a Requerente utilizado nas liquidações impugnadas este *«coeficiente de imputação específico»* determinado da forma prevista no ponto 9, considerando no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD, excluindo do numerador e do denominador da fracção as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados.

No entanto, a Requerente defende que este método é ilegal, pelo que deve ser determinado o pro rata de dedução nos termos previstos no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, isto é, deve ser considerado no cálculo da percentagem de dedução o montante anual da globalidade das rendas de locação financeira e não apenas o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD.

Como afirma a Autoridade Tributária e Aduaneira, o TJUE pronunciou-se sobre uma situação deste tipo, atinente a instituição bancária que desenvolve actividades de locação financeira, que conferem direito à dedução, e outras actividades financeiras, que não conferem tal direito.

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 Directiva 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, actividades 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»*.

Na referida alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º 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 28-11-2006, estabelece-se que *«os Estados-membros podem» «autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços»*.

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) (¹⁰).

Na linha do decidido pelo TJUE, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu já, no acórdão de 29-10-2014, proferido no processo n.º 0175/13, e *«os Bancos, cujo tipo de negócio passe também pela celebração de contratos de Leasing e ALD, v.g. de veículos automóveis, devem incluir no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os bens e serviços de*

¹⁰ Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA: de 25-10-2000, processo n.º 25128, Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, página 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2593.

utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes no âmbito daqueles seus contratos, que corresponde aos juros».

A Requerente questiona este entendimento, invocando o alegado pelo Sujeito Passivo no processo arbitral n.º 309/2017-T, designadamente, o seguinte:

*– “(...) da mera leitura [...] do artigo 23.º do CIVA [...] se pode (e deve) constatar que [...] as mesmas não correspondem à mera transposição *ipsis verbis* da Directiva do IVA, não estando, assim, prevista na nossa legislação nacional a possibilidade - conferida pela Directiva, como veio o TJUE a esclarecer, e que, naturalmente, já não se questiona - de a AT poder mitigar o *pro rata*”;*

*“Ou seja, embora se admita hoje que de iure constituindo, ao abrigo da Directiva do IVA, os Estados-Membros possam optar por não só impor o uso de um determinado método de dedução do IVA relativo aos designados custos comuns para os sujeitos passivos mistos, como possam, inclusive, no caso da aplicação do método do *pro rata*, impor que determinadas verbas sejam, ou não, consideradas no numerador / denominador da fórmula de cálculo da percentagem de dedução, a verdade é que, de iure constituto, tal possibilidade não foi - de todo - a seguida pelo Estado Português que, embora a Directiva lhe conferisse essa margem, entendeu consagrar no nosso ordenamento jurídico (ou seja no CIVA) apenas a possibilidade de a AT impor o uso de um determinado método (afecção real ou *pro rata*)”;*

“o TJUE [no Acórdão Banco Mais (processo C-183/13)], erradamente, deu como assente que a Legislação Portuguesa (mais concretamente o CIVA) transpôs para o nosso ordenamento o que estava previsto na Directiva, ou seja, a possibilidade que

*a mesma concedia de os Estados Membros efectivamente mitigarem o *pro rata*, podendo obrigar o Contribuinte a incluir ou excluir determinadas verbas da fórmula”;*

“não é verdade que a disposição constante do n.º 2 do art. 23.º do Código do IVA (conjugado com o n.º 3) reproduz, em substância, a regra da

determinação do direito à dedução enunciada no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, que é uma disposição derogatória da regra prevista nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, dessa Diretiva”;

“É verdade que a Sexta Diretiva no art.º 17º (n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c)), quando se referia, justamente ao pro raia, abriu a porta aos Estados-membros para que autorizassem ou obrigassem o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços. Sucede, todavia, que o legislador nacional preferiu não abrir essa porta, nada consagrando no sentido de conferir à sua Autoridade Tributária poderes com esse conteúdo”;

AT não se encontraria habilitada a aplicar ou a impor a aplicação à Requerente de coeficiente de dedução diverso do método pro rata, sob pena de violação do disposto nos artigos 19.º, 20.º e 23.º do Código do IVA e dos princípios que caracterizam o IVA (o princípio da neutralidade fiscal, o princípio da igualdade de tratamento entre sujeitos passivos, o princípio da segurança jurídica e o princípio da protecção da confiança legítima dos sujeitos passivos), assim como dos princípios constitucionais da separação de poderes (artigos 2.º e 111.º), da legalidade (artigo 112.º, n.º 5) e da reserva de lei (artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i), todos da Constituição da República Portuguesa”

Como já se entendeu no acórdão proferido no processo arbitral n.º 309/2017-T, estas afirmações são correctas e pertinentes ao assinalarem o erro de interpretação do direito interno português que afecta a decisão do TJUE.

Desde logo, é de explicitar que, nos termos do artigo 267.º do TFUE (¹¹), a competência do TJUE em sede de reenvio prejudicial, se limita à «interpretação dos Tratados», e à «validade e a interpretação dos actos adotados pelas instituições, órgãos

¹¹ Este artigo 267.º estabelece que
«O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:
a) Sobre a interpretação dos Tratados;

ou organismos da União», pelo que não se estende à interpretação do artigo 23.º do CIVA, na parte em que consubstancia opções do legislador nacional em matérias explicitamente deixadas pela Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, à sua discricionariedade.

Por outro lado, há que ter em consideração que a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, não é uma disposição de aplicação directa, pois é dirigida aos «**Estados-Membros**» «*autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços*».

Num Estado de Direito, em matéria subordinada ao princípio da legalidade e reserva de lei [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] e 8.º da LGT, a opção pela aplicação no nosso direito interno daquela norma facultativa da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, tem de ser efectuada por via legislativa.

Para além disso, há que esclarecer que os dois únicos métodos de dedução previstos para os bens de utilização mista afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica previstos no artigo 23.º do CIVA são:

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

Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo 23.º, quando a aplicação do método previsto no n.º 1 (que para os afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica é a percentagem de dedução, como refere a alínea b) do n.º 1] «*conduza a distorções significativas na tributação*», a Autoridade Tributária e Aduaneira pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no n.º 2.

b) Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Assim, a questão que se coloca reconduz-se a saber se neste n.º 2 se inclui a possibilidade determinação da afectação real através de uma percentagem de dedução.

Neste n.º 2 apenas se prevê a *«afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito»*.

É manifesto que a determinação da afectação com base numa percentagem, qualquer que seja a forma de a determinar, não constitui um critério objectivo que permita determinar o grau de afectação de bens ou serviços. Na verdade, é evidente que com base no valor das rendas, total ou parcial, não se pode determinar, com objectividade, por exemplo, quais as despesas de electricidade ou água ou de manutenção dos elevadores de edifícios comuns às actividades dos dois tipos que estão afectas à actividade de locação financeira.

Isto é, a aplicação de uma percentagem, qualquer que ela seja, **não permite** *«determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução»* e, por isso, **não pode constituir um critério objectivo** para efeitos do n.º 2 do artigo 23.º

Sendo assim, 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.

Consequentemente, o método da percentagem de dedução só pode ser utilizado nas situações em que está previsto 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.

E, nos termos deste n.º 4, esta percentagem é determinada através de *«uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento»*.

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*

afecção 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 actuar em obediência à lei e ao Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins».*

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

Por isso, não tendo suporte 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.

No que concerne à necessidade de aplicação do método referido por imposição do princípio da neutralidade, não são indicadas nem demonstradas pela Autoridade Tributária

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

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

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

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

e Aduaneira as razões por que tal método é necessário para assegurar a «*sã concorrência*» ou a igualdade de todas as empresas, sendo certo que, na perspectiva do legislador nacional, a aplicação do pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º é a forma adequada de assegurar o direito à dedução de todos os sujeitos passivos mistos, nos casos em que seja inviável a afectação real com critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.

Pelo contrário, como se explicou no Parecer do Senhor Prof. Doutor José Xavier de Basto e do Senhor Prof. Doutor António Martins, citado no acórdão do processo n.º 309/2017-T, afigura-se que «*o apuramento da parcela de IVA dedutível pelo método que a administração tenta impor, provoca, ela sim, distorções significativas de tributação, pois tanto na modalidade de rendas de leasing constantes como de rendas variáveis, e uma vez que os juros se apuram e pagam antes da amortização de capital, a proporção de juros contida na totalidade da renda flutua ao longo do período contratual, originando flutuações da percentagem de dedução, que nada têm que ver com diferentes intensidades de uso dos inputs comuns e que portanto têm de ser julgadas arbitrárias e sem fundamento legal e económico*» e que «*pelo método imposto pela administração, a parcela de IVA dedutível fica claramente desajustada do desígnio do imposto de libertar o empresário de todo o IVA suportado a montante, quando é certo que a jusante a renda foi integralmente tributada*».

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, em que se está perante matéria inserida

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

na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n 1, alínea i), da CRP].

Na verdade, a força vinculativa das circulares e outras resoluções da Autoridade Tributária e Aduaneira de natureza geral e abstracta, publicitadas, circunscreve-se à ordem administrativa, pois resulta somente da autoridade hierárquica dos agentes de onde provêm e dos deveres de acatamento dos subordinados aos quais se dirigem. Por isso, as orientações genéricas da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente quanto à interpretação da lei fiscal apenas vinculam os funcionários sobre quem o emissor tem posição superior na hierarquia, mas essas orientações não vinculam os particulares, cidadãos ou contribuintes, nem aos tribunais, que devem interpretar e aplicar as leis fiscais sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela Administração fiscal através dos referidos «despachos genéricos, das circulares e das instruções» (artigo 203.º da CRP). (¹³) É com este alcance que o n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT estabelece que «a **administração tributária está vinculada** às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias».

A isto acresce que, como decidiu o TJUE, no citado acórdão 10-07-2014, proferido no processo n.º C-183/13 (Banco Mais), a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, não se opõe a que um Estado-Membro obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, «**quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos**», no que está ínsito que não é compaginável com a regra referida a imposição de uma percentagem de dedução especial de forma generalizada, independentemente da utilização real dos bens e serviços.

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

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

de violação de lei, por ofensa do princípio da legalidade, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral.

Consequentemente, a liquidação impugnada, em que foi dada execução a essa imposição, enferma de vício de violação de lei, na parte correspondente ao montante de € 334.047,06, por errada aplicação do método de cálculo do pro rata de dedução, o que justifica a sua anulação bem como da decisão do pedido de revisão oficiosa que a manteve.

5. Restituição de quantia paga em excesso e juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a restituição da quantia de € 334.047,06 referente ao IVA não deduzido e, portanto, liquidado em excesso, em relação ao que deveria ter liquidado aplicando o método do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, acrescida dos juros legais.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona a quantificação efectuada pela Requerente.

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 exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos 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 redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção 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.

Na sequência da ilegalidade da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias que pagou indevidamente.

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

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

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

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

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

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

Como se decidiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06, «nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT». É uma solução legal que se justifica pela negligência do contribuinte em impugnar os actos nos prazos normais de impugnação judicial ou reclamação graciosa.

No caso a norma que permite reconhecer o direito a juros indemnizatórios é a alínea c) deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT que estabelece que eles são devidos «quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária».

No caso em apreço, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 29-12-2017 e foi decidido em 12-04-2018, pelo que não se verificou o decurso do período referido naquela alínea c), que é condição do direito a juros indemnizatórios.

Pelo exposto, procede o pedido de reembolso da quantia paga em excesso e improcede o pedido de juros indemnizatórios.

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da liquidação e à anulação da decisão do pedido de revisão oficiosa;
- b) Anular parcialmente, quanto ao valor de € 334.047,06, a liquidação de IVA efectuada na declaração periódica respeitante ao período 2013/12, com o n.º ..., bem como o despacho de 12-04-2018 que indeferiu o pedido de revisão oficiosa;
- c) Condenar à Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 334.047,06;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do respectivo pedido.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **334.047,06**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5.814,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 29-11-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Regina de Almeida Monteiro)