

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 400/2019-T

Tema: IVA - Direito à dedução; *Pro rata*; Locação financeira; Circular.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Marcolino Pisão Pedreiro e Dr. João Menezes Leitão (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22-08-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., ..., ...-... Porto (“Requerente” ou “A...”), veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (doravante “RJAT”), dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, e do artigo 11.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a anulação da liquidação de IVA relativa ao ano de 2013 e de juros compensatórios subsequentes com os números 2016 ... (a “Liquidação de IVA”) e 2016 ... (a “Liquidação de Juros Compensatórios”).

A Requerente pede ainda indemnização por garantia indevida.

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 07-06-2019.

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 01-08-2019, 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 22-08-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 01-10-2019 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial com sede em território nacional, que exerce, a título principal, actividade no âmbito das "OUTRA INTERMEDIACÃO MONETÁRIA (CAE 64190), e a título secundário, nas "ATIVIDADES DE FACTORING" (CAE 64991);
- B.** A Requerente desenvolve ainda outras actividades, tais como locação financeira, factoring, ALD e concessão de crédito;

- C. Para efeitos de IVA, a Requerente realiza operações isentas sem direito a dedução, operações tributadas e operações isentas com direito a dedução;
- D. No ano de 2013, a Requerente utilizou o método de afectação real no que concerne ao IVA dos “inputs” directamente relacionados com a actividade que confere direito à dedução, recuperando integralmente o imposto suportado a montante nas operações atinentes à actividade de locação financeira mobiliária e imobiliária (em que optou pela renúncia à isenção) e ALD, e recuperou parcialmente o IVA dedutível referente a aquisições de bens e serviços associados a terminais de pagamento automático, débitos directos e pagamento de serviços;
- E. No que concerne ao IVA suportado na aquisição dos bens e serviços utilizados em operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, em que não é possível alocar a cada uma das actividades de *per se*, a Requerente utilizou o método de dedução *pro rata*, sendo que no exercício de 2013, aplicou uma percentagem de 13%, resultante da proporção entre a soma das operações tributadas com as isentas com direito a dedução, e a totalidade das operações realizadas, sendo que no valor das operações tributadas incluiu o valor total da facturação da locação financeira e ALD;
- F. A Requerente no ano de 2010 celebrou o contrato de locação financeira que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que não se prevê dívida de juros;
- G. Foi efectuada uma inspecção à Requerente de âmbito geral relativa ao exercício de 2013;
- H. No decurso da acção inspectiva a Autoridade Tributária e Aduaneira pediu à Requerente as informações que constam do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- I. Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III.2 Imposto em Falta

III.2.1 Imposto sobre o Valor Acrescentado

III.2.1.1 Apuramento da percentagem de dedução definitiva

€ 3.511.126,62 (art.º 23.º do CIVA)

O A... é uma instituição financeira que para além da atividade bancária também desenvolve a atividade de locação financeira, factoring e aluguer de longa duração (ALD), compreendendo desta forma simultaneamente operações isentas de IVA, nos termos do n.º 27 do artº 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), e operações sujeitas, qualificando-se como um sujeito passivo misto.

Deste modo, realiza operações enquadráveis no n.º 27 do artº 9.º do CIVA que não conferem direito à dedução do imposto, como será o caso, nomeadamente, das operações de concessão de crédito, negociação e prestação de garantias e fianças, e operações e serviços relativos a valores mobiliários, bem como operações que não suscitando a liquidação de imposto, conferem direito à respetiva dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 20º do CIVA.

Entre a atividade tributável encontram-se as operações de locação financeira e ALD, relativamente às quais o Banco procede à liquidação de IVA sobre o valor da renda a receber dos locatários.

Efetivamente, no âmbito destas operações o A..., como locador, adquire a terceiros os bens objeto de locação, deduz o IVA que suportou na sua aquisição, e entrega ao locatário esses bens para seu uso e fruição, recebendo em contrapartida rendas, em geral acrescidas de IVA, as quais são compostas pela amortização de capital resultante da aquisição do bem, juros e outras despesas.

Neste contexto, a dedução do IVA suportado na aquisição, pelo locador (A...), dos bens locados ocorre por imputação direta nos termos do n.º 1 do artº 20.º do CIVA, porque existe uma conexão direta entre a aquisição dos bens e as operações ativas para efeitos de dedução do imposto, ou seja, o facto das aquisições de bens se destinarem à realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

Contudo, quanto ao IVA suportado nas aquisições de bens e serviços de utilização mista o sujeito passiva utiliza o método da afetação real, previsto no n.º 2 do art.º 23.º do CIVA, relativamente a aquisições de bens e serviços associados a terminais de pagamento automático, débitos diretos e pagamento de serviços, e quanto aos gastos que abrangem as atividades em que não é possível uma alocação direta, em 2013, adotou o método geral e supletivo da percentagem de dedução previsto na alínea b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA, tendo apurado nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, uma percentagem de dedução de 13%.

Esta percentagem (13%) corresponde à proporção entre "o somatório das operações tributadas com as operações isentas com direito a dedução", e a "totalidade das operações realizadas". O Banco apresentou o seguinte cálculo do pró rata de dedução de IVA definitivo de 2013 (Anexo 30-2 folhas):

		(Euros)
Descrição		Montante
Numerador		
Operações tributadas		328.538.210,95
Operações isentas com direito à dedução		91.726.534,18
Operações não sujeitas com direito à dedução		-
	Total	420.264.745,13
Denominador		
Operações tributadas		328.538.210,95
Operações isentas com direito à dedução		91.726.534,18
Operações não sujeitas com direito à dedução		-
Operações isentas sem direito à dedução		2.995.596.611,11
	Total	3.415.861.356,24
Pro rata		13%

De forma a aferir o valor das operações considerado no cálculo da percentagem de dedução efetuado pelo A..., solicitou-se a demonstração do seu apuramento com a indicação das contas NCA.

Da análise da demonstração do apuramento com a indicação das contas NCA e contas do plano interno em que as operações se encontram relevadas, constante do Documento 63 fornecido em resposta ao ponto 21 do pedido de elementos n.º 1, verificou-se que no valor das operações tributadas foi incluída uma parcela denominada "Faturação de locação financeira não incluída nas contas acima indicadas", conforme a seguir se evidencia:

Conta do plano interno (A)	Descrição (B)	Operações tributadas (C)	Operações isentas com direito a dedução (D)	Numerador (E)=(C)+(D)	Operações isentas sem direito a dedução (F)	Denominador (G)=(C)+(D)+(F)
80	Juros	28.241.346,59	68.622.333,30	96.863.679,89	2.269.943.282,25	2.366.806.962,14
82	Comissões	33.925.693,28	3.902.491,53	37.828.184,81	573.881.179,18	611.709.363,99
83	Lucros em operações financeiras	19.943,79	9.701.235,79	9.721.179,58	140.320.960,72	150.042.140,30
89	Outros proveitos e lucros	32.511.253,61	9.500.473,55	42.011.727,16	11.451.188,96	53.462.916,12
67	G. Extr.			0,00		0,00
	Faturação de locação financeira não incluída nas contas acima indicadas	233.839.973,68		233.839.973,68		233.839.973,68
	Total	328.538.210,95	91.726.534,18	420.264.745,13	2.995.596.611,11	3.415.861.356,24

Atendendo à falta de identificação das rubricas contabilísticas em que foi registado o valor de €233.839.973,68 considerado pelo Banco como "Faturação de locação financeira não incluída nas contas acima indicadas" solicitou-se a sua discriminação por conta em que foi relevado, identificando os valores referentes a capital de operações de locação financeira e ALD.

Em resposta, datada de 29 de abril de 2015, o Banco identificou as contas onde relevou os valores constantes da "Faturação de locação financeira" (não incluída nas contas indicadas no Documento 63 fornecido no âmbito da resposta ao ponto 21 do pedido de elementos n.º 1) - Anexo 31 (2 folhas) -, como segue:

			(Euros)
Conta	Descrição	Valor	
2220000850	C I-E/AP-SEC LEAS-IMOB-EMP	1.109.643,47	
2220000852	C I-E/A P-SEC LEAS-MOB-EMP	15.614.403,80	
2220000853	C I-E/A P-SEC LEAS-MOB-A.P	97.492,95	
222000106	CI-PART-HABIT-SEC LEAS	1.010,93	
222000113	CI-PART-CONS-SEC LEAS	1.868.600,70	
2220001850	CI-PART-O FIN-SEC LEAS-MOB	17.353,09	
2220001851	CI-PART-O/FN-SEC LEAS-IMOB	457.242,94	
22305000	CI-LFM-EMP-CONTRATOS CELEBRAD	130.925.044,78	
22305002	CI-LFM-EMP-ALD-CONTR LOC FIN	27.003.922,52	
22305010	CI-LFM-A.P-CONTRATOS CELEBRAD	613.048,03	
22305100	CI-LFI-EMP-CONTRATOS CELEBRAD	30.948.235,87	
2231000	CI-PART-HAB-LOC FIN-CONT CELEB	7.649,11	
2231100	CI-PART-CONS-L FIN-CONT CELEB	18.765.238,43	
2231102	CI-PART-CONS-L FIN-ALD-C CELEB	1.911.053,53	
22314400	CI-PART-O FIN-LFM-CONT CELEB	3.771.707,86	
22314402	CI-PART-O FIN-LFM-ALD-C CELEB	448.662,04	
22314410	CI-PART-O FIN-LFI-CONT CELEB	279.663,63	
Total		233.839.973,68	

Acrece referir que, de acordo com o balancete reportado a 2013-12-31, apresentado como Documento 1 e fornecido em resposta ao ponto 1 do pedido de elementos n.º 1, as subcontas da conta 223 do Plano de Contas Interno (PCI) do A..., acima identificadas, têm equivalência em subcontas da conta NCA de balanço "14 - CRÉDITO A CLIENTES" e as subcontas da conta 222 do (PCI) na conta NCA de balanço "19 - ACTIVOS TITULARIZADOS NÃO DESRECONHECIDOS" e, como tal, relevam o crédito a clientes não representado por valores mobiliários e o crédito a clientes titularizado (ativos não desreconhecidos), respetivamente

Deste modo, os valores identificados pelo Banco como faturação de locação financeira, que incluiu no cálculo da percentagem de dedução e que relevou em subcontas da conta NCA "14 - CRÉDITO A CLIENTES" e da conta NCA "19 - ACTIVOS TITULARIZADOS NÃO DESRECONHECIDOS", respeitam ao reembolso do crédito concedido (capital), ou seja a parte das rendas que o banco recebeu para compensar os gastos de aquisição dos bens objeto de locação financeira (Leasing e ALD). Assim, com base nos elementos exibidos, constatou-se que o Banco incluiu no numerador e no denominador da fração o valor de € 233.839.973,68, relativo à componente de capital, para efeitos do apuramento da percentagem de dedução.

Desenvolvendo o A... uma atividade que envolve operações que permitem a dedução do imposto suportado a montante, como sejam a locação operacional e financeira, mobiliária e imobiliária em caso de renúncia à isenção, e outras que não a possibilitam, designadamente, a concessão de crédito e locação de bens imóveis, isentas sem direito a dedução nos termos do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA, para efeitos de apuramento da parcela dedutível do imposto contido nos recursos adquiridos e que foram objeto de utilização mista, terá de se observar o previsto no art.º 23.º do mesmo código, o qual dispõe que:

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

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

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º, 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 na alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direção-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.

Retirando-se das disposições deste normativo:

- em primeiro lugar, que o seu âmbito de aplicação se restringe às situações em que coexistem operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem tal direito e às quais são alocados, indistintamente, bens e serviços adquiridos com imposto. De facto, tratando-se de inputs exclusivamente afetos a operações com direito a dedução do imposto, apresentando uma relação direta e imediata com essas operações, o imposto incorrido é objeto de dedução integral, nos termos do artº 20.º do CIVA. E, a contrario, no caso dos recursos adquiridos se destinarem exclusivamente a operações tributáveis, mas isentas, ou a operações não sujeitas, o imposto neles contido não será dedutível;*
- em segundo lugar, que os sujeitos passivos podem optar, para efeitos de dedução do imposto que onerou os bens e serviços de utilização conjunta nos outputs com e sem direito a dedução, pela aplicação do método da afetação real ou pelo método da percentagem de dedução ou pró rata, de utilização supletiva, com o objetivo de determinar o grau de utilização desses bens e serviços naqueles grupos de operações;*
- em terceiro lugar, que a Direção-geral dos Impostos [atual Autoridade Tributária e Aduaneira] pode impor condições especiais ou fazer cessar este procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.*

Nos casos em os sujeitos passivos têm IVA suportado em bens e serviços utilizados tanto em operações que dão direito a dedução como em operações sem direito a dedução, impõe-se a sua repartição e o consequente apuramento da parcela dedutível, sendo, para este efeito, aplicada ao imposto contido

nessas aquisições uma percentagem de dedução que deverá refletir a medida efetiva em que aqueles bens e serviços são usados para a realização das operações com direito a dedução e das isentas sem aquele direito.

Para estas situações, o art.º 23.º do CIVA, admite como regra geral que os sujeitos passivos adotem o método da percentagem de dedução previsto na alínea b) do n.º 1 que refere que, quando o sujeito passivo no exercício da sua atividade efetue operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

Ora esta percentagem de dedução ou pró rata resulta, conforme dispõe o n.º 4 do art.º 23.º do CIVA, "de uma fração que comporta no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20º, e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento. Logo, da utilização deste método resulta imposto dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante das operações que permitem a dedução.

Destarte, na aferição da adequação do método utilizado pelo sujeito passivo haverá que ter em conta as especificidades da atividade de locação financeira por si desenvolvida.

Com este objetivo, importa em primeiro lugar referir que nas Notas às demonstrações financeiras individuais de 2013, constantes do Relatório e Contas de 2013, relativamente às políticas contabilísticas, e com a epígrafe "Locação financeira", consta o seguinte: "Na ótica dos locadores ativos detidos sob locação financeira são registados no balanço como capital em locação pelo valor equivalente ao investimento líquido da locação financeira. As rendas são constituídas pelo proveito financeiro e pela amortização

financeira do capital. O reconhecimento do resultado financeiro reflete uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido remanescente do locador."

Importa referir que a IAS 17 (Locação) define nos seus parágrafos 36 e 37 que nas demonstrações financeiras "os locadores devem reconhecer os ativos detidos segundo uma locação financeira nas suas demonstrações da posição financeira e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação" e "Substancialmente, numa locação financeira, todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade legal são transferidos pelo locador, e por conseguinte os pagamentos da locação a receber são tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para reembolsar e recompensar o locador pelo seu investimento e serviços", respetivamente.

Ora, a atividade do locador, neste caso o A..., restringe-se, assim, a uma atividade financeira, servindo de intermediário entre o fornecedor e o locatário na transação do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo, pelo que na locação financeira o interesse do locatário reside essencialmente no financiamento que o locador lhe proporciona, e os juros por si suportados consubstanciam o resultado financeiro da atividade do locador. Tratando-se de um financiamento, o pagamento do serviço ao locador é composto por duas parcelas: capital ou amortização financeira, que mais não é que o reembolso da quantia "emprestada" e os juros, que constituem a remuneração de locador.

Através do contrato de aluguer de longa duração (ALD) o Financiador (no caso, o A...) compra a um terceiro a viatura escolhida e indicada pelo cliente e, mediante retribuição, cede-lhe o gozo temporário dessa viatura (que fica em nome do Financiador), tendo em vista a transferência de propriedade da mesma no final do prazo acordado. Esta retribuição ou renda mensal, tal como na locação financeira de viaturas, é composta por duas partes capital ou

amortização financeira, que mais não é que o reembolso da quantia "emprestada" e os juros, que constituem a remuneração do Financiador.

Neste sentido, relembre-se que o próprio Banco nos elementos apresentados para demonstrar o seu apuramento do pró rata de dedução identificou a parcela, posteriormente discriminada como crédito interno e contratos de leasing e ALD, como faturação de locação financeira não incluída nas contas acima indicadas".

Logo, a componente "capital" corresponde à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem e, não constitui, por consequência, contrapartida de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, mas integra o valor tributável nos contratos de locação financeira ou de ALD, porque de outra forma nunca o Estado recuperaria o valor que lhe foi reclamado na altura da aquisição do bem, por via do mecanismo da dedução. E isto é a verdadeira essência do imposto, cujo nome é exatamente "sobre o valor acrescentado". O "ganho" ou, se se quiser, "a margem" de cada operador, é que é a parcela sobre a qual efetivamente recai o encargo do IVA, porque o remanescente é um mero reembolso da dedução do imposto que efetuou nos seus inputs.

Assim, sendo o método da percentagem de dedução baseado apenas no volume das operações tributadas e não tributadas, pode originar distorções significativas na tributação, situação que se verifica quando o sujeito passivo exerce a atividade de locação financeira e ALD. Com efeito, porque o seu apuramento envolve o universo das operações sujeitas a imposto, ambos os membros da fração são constituídos pelo respetivo valor tributável determinado de acordo com as regras estabelecidas no art.º 16.º do CIVA. Assim, na situação em análise, e decorrente da especificidade da atividade desenvolvida, a percentagem de dedução tem na sua base de cálculo valores tributáveis que, correspondendo à contraprestação obtida ou a obter do adquirente ou destinatário, refletem os juros e outros rendimentos obtidos, como acontece nas operações de crédito, e valores tributáveis que

correspondem ao somatório de duas parcelas, juros obtidos e capital reembolsado, como se verifica nas operações de locação financeira e ALD [alínea h) do n.º 2 do art.º 16.º].

É que, como vimos, a locação financeira e o ALD são formas de financiamento em que uma parte (cliente), necessitando de um bem de investimento mas não podendo (ou não querendo) despendar fundos próprios, recorre a uma terceira entidade (financiador) que lhe adianta o capital, pagando diretamente o bem, que fica na sua propriedade jurídica até ao final do contrato celebrado entre ambos. Deste modo, a atividade do financiador restringe-se a uma atividade financeira, servindo de intermediário entre o fornecedor do bem e o seu cliente na transação do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo. O interesse do cliente reside essencialmente no financiamento que o "intermediário" lhe proporciona, e os juros por si suportados consubstanciam o resultado financeiro (o rendimento) da atividade do financiador. É deste modo, uma vertente muito específica da atividade creditícia. Daí que se diga que a componente "capital" corresponde à amortização do financiamento subjacente a aquisição do bem, não obstante integre o valor tributável, não constitui contrapartida de uma transmissão de bens ou prestação de serviços. Consequentemente, decorrente da natureza das operações efetuadas pelo A..., o método da percentagem de dedução previsto no n.º 4 do art.º 23.º, por si utilizado, tem na sua base de cálculo grandezas que, refletindo realidades bem diversas, lhe retiram rigor para atingir o objetivo que lhe subjaz: determinar a parcela dedutível do imposto contido nos bens e serviços de utilização mista, sendo a falta de coerência das variáveis nele utilizadas suscetível de provocar vantagens ou desvantagens injustificadas, logo suscetível de provocar "distorções significativas de tributação".

Deste modo, e atendendo às especificidades da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, a percentagem de dedução ou pró rata geral, apurada nos termos daquele normativo, não tem mérito para medir o grau de consumo que as duas categorias de operações, com e sem direito a dedução, fazem dos bens

e serviços que lhes são indistintamente alocados e: consequentemente, não pode ser utilizada para determinar a parcela dedutível do IVA liquidado a montante.

E no mesmo sentido - (da não adequação do pró rata geral aplicado para medir o grau de utilização do conjunto de bens e serviços neste tipo de operações) - vão as instruções vertidas no Ofício Circulado n.º 30108, de 2009-01-30, subordinado ao tema "IVA - Direito à dedução: Regras para a determinação do direito à dedução pelas instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as atividades de Leasing ou ALD", do qual se destaca

"7. (...) 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.

8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do por rata geral estabelecido no n.º4 do artigo 23º é suscetível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a "distorções significativas na tributação", os sujeitos passivos que no âmbito de atividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, a afetação real com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das atividades.

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 23.º do CIVA."

Deste modo, deverá então ser utilizado um rácio cujas variáveis sejam homogeneizadas, a fim de se tornarem coerentes entre si, que se tornará numa percentagem especialmente indicada à realidade a que vai ser aplicada (e que mais não será do que um coeficiente de imputação dentro do método de afetação real), de acordo com o n.º 2 do art.º 23.º do CIVA.

Da análise aos elementos fornecidos pelo A... (na sequência dos nossos pedidos), verificou-se que o Banco considerou, para a determinação da percentagem de dedução, tanto no numerador como no denominador da fração, a amortização financeira de capital.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), face a tudo quanto foi supra exposto, entende que o critério adotado pelo sujeito passivo não é o mais adequado para servir os propósitos que enformam o IVA, devendo ser aplicado, para efeitos de dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços objeto de utilização conjunta nos vários tipos de atividades em apreço, o método da afetação real, o qual, quando não seja possível a aplicação de critérios objetivos de imputação dos custos comuns, deverá utilizar um coeficiente de imputação constituído por um rácio em que as respetivas variáveis (no numerador e no denominador), sendo não só homogêneas e coerentes entre si como especialmente direcionadas às atividades em apreço, permitirá - através de uma percentagem específica de dedução (ou coeficiente de imputação específico) - espelhar com objetividade o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das atividades (isto é, permitirá determinar o grau de utilização dos bens e serviços adquiridos a montante nas operações a jusante sujeitas com e sem direito a dedução), em cumprimento do n.º 2 do art.º 23.º do CIVA.

Considera-se assim plenamente justificado que, no apuramento da percentagem de dedução específica (ou coeficiente de imputação específico),

apenas se inclua no coeficiente o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de locação financeira.

Efetivamente, se não fosse excluída a componente das rendas referente à amortização do valor de aquisição do bem, os sujeitos passivos obteriam uma vantagem injustificada ao apurar uma dedução que contemplou uma parcela relativamente à qual já foi deduzido IVA aquando da imputação direta efetuada no momento da aquisição do bem.

É que, tal como anteriormente referido, aquando da aquisição do bem objeto de locação, o sujeito passivo exerceu o direito à dedução integral no montante do IVA liquidado pelo fornecedor, nos termos do previsto no art.º 20.º do CIVA. Razão pela qual, não poderá deixar de se excluir a amortização financeira incluída na renda, do cálculo da percentagem de dedução específica obtido pelo método de afetação real, uma vez que aquela corresponde à amortização do capital financiado/investido na aquisição do bem.

Consequentemente, e decorrente da natureza das operações efetuadas pelo A..., o método do pró rata previsto no nº 4 do artº 23.º, por si utilizado, tem na sua base de cálculo grandezas que, refletindo realidades bem diversas, lhe retiram rigor para atingir o objetivo que lhe subjaz, que é o de determinar a parcela dedutível do imposto contido nos bens e serviços de utilização mista, sendo a falta de coerência das variáveis nele utilizadas suscetível de provocar vantagens ou desvantagens injustificadas, logo passível de conduzir a "distorções significativas de tributação".

Deste modo, e atendendo às especificidades da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, a percentagem de dedução ou pró rata genérico, apurada nos termos daquele normativo, não tem mérito para medir o grau de consumo que as operações aqui em análise, fazem dos bens e serviços que lhes são indistintamente alocados e, consequentemente, não pode ser utilizada para determinar a parcela dedutível do IVA liquidado a montante relativamente aos bens de utilização mista.

Neste sentido a AT impõe que quando se verifique a impossibilidade de no âmbito do método da afetação real aplicar critérios objetivos de aferição do grau de utilização dos bens de utilização mista em atividades tributadas e não tributadas, que ainda no âmbito do método de afetação real deve ser considerada uma percentagem de dedução específica que se distingue do método da percentagem de dedução previsto no n.º 4 do art.º 23.º do CIVA por, no seu cálculo se considerar apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de leasing ou de ALD, não sendo considerado a componente de capital das rendas. Desconsiderando-se para este efeito, o valor da renda paga correspondente ao ressarcimento do capital investido na aquisição do bem locado, relativamente ao qual se deduziu integralmente o IVA suportado na aquisição por imputação direta.

De facto, se não fosse excluída a parcela das rendas relativa à amortização da aquisição do objeto locado, os sujeitos passivos obteriam uma vantagem por deduzirem indevidamente uma parte do IVA suportado que já fora deduzido aquando da imputação direta feita aquando da aquisição do bem, gerando deduções acrescidas, relativamente à aquisição dos bens e serviços de utilização mista, por via da aplicação de um coeficiente superior face à realidade das operações tributáveis.

Com efeito, a atividade de locação não consiste na compra e venda de bens não obtendo resultados por essa via, mas na concessão de créditos a terceiros para aquisição desses bens, provindo dessa atividade, fundamentalmente, juros.

Saliente-se ainda a conformidade do entendimento anteriormente exposto com o Direito Comunitário, que se encontra patente no acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 2014-07-10, proferido no processo n.º C-183/13 Direito Comunitário, do qual se salientam os seguintes pontos:

"30 Resulta do que antecede que, no que respeita, primeiro, à redação do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, segundo, ao contexto em se insere esta disposição, terceiro, aos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade e, quarto, à finalidade do artigo 17.º, n.º 5,

terceiro parágrafo, dessa diretiva, qualquer Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva deve garantir que as modalidades de cálculo do direito à dedução permitam estabelecer com a maior precisão a parte do IVA relativa às operações que conferem direito à dedução (v., neste sentido, acórdão BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, n.º 23).

31 Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal, inerente ao sistema comum do IVA, exige que as modalidades do cálculo da dedução reflitam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços de utilização mista que pode ser imputada a operações que conferem direito à dedução (v., neste sentido, acórdão Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 37).

32 Para este efeito, a Sexta Diretiva não se opõe a que os Estados-Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do pró rata de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios (v. neste sentido, acórdão BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, n.º 24).

33 A este propósito, há que observar que, embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o setor automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de eletricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é efetivamente esse o caso no processo principal.

34 Ora, nestas condições, o cálculo do direito a dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para

compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um pró rata de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método aplicado pela Fazenda Pública, baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas atividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o setor automóvel.

35 Face a todas as considerações que antecedem, há que responder à questão submetida que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pró 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 (...)."

Pelo que antecede, não restam dúvidas que a situação em apreço tem enquadramento na "maioria dos casos" a que se refere o TJUE, uma vez que a realização pelo Banco das operações de locação financeira e ALD implica a utilização de bens ou serviços mistos, contudo essa "utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos (...) celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos".

Por último, conclui-se que o cálculo do direito à dedução em conformidade com o entendimento veiculado no ofício circulado n.º 30108, de 2009-01-30, é o que mais se aproxima do princípio da neutralidade do imposto, estando em sintonia com o disposto no art.º 23.º do CIVA e na Sexta Diretiva.

Após a análise efetuada determina-se que no cálculo da percentagem de dedução apenas poderá ser considerado o montante correspondente aos juros e outros rendimentos, pelo que se subtraiu ao valor apurado pelo sujeito passivo o valor do capital contido na faturação da locação financeira (incluído no numerador e no denominador) no montante de € 233.839.973,68, donde resulta uma alteração da percentagem de dedução, conforme a seguir se demonstra:

Unid.: euro			
Rubricas	Apuramento efetuado pelo Banco	Valor referente a Capital	Apuramento efetuado pela AT
	(1)	(2)	(3) = [(1)-(2)]
A. Numerador			
Operações tributadas	328.538.210,95	233.839.973,68	94.698.237,27
Operações isentas com direito à dedução	91.726.534,18		91.726.534,18
Operações não sujeitas com direito à dedução	-		
Total	420.264.745,13		186.424.771,45 (A)
B. Denominador			
Operações tributadas	328.538.210,95	233.839.973,68	94.698.237,27
Operações isentas com direito à dedução	91.726.534,18		91.726.534,18
Operações não sujeitas com direito à dedução	-		
Operações isentas sem direito à dedução	2.995.596.611,11		2.995.596.611,11
Total	3.415.861.356,24		3.182.021.382,56 (B)
Pro rata e coeficiente de imputação específico	13%		6% (C)=(A)/(B)

Após determinada a percentagem de dedução de IVA a utilizar pelo Banco relativamente ao imposto incorrido na aquisição de bens de utilização mista, importa apurar qual o montante de IVA que este poderia deduzir em resultado da aplicação da mesma.

Para este efeito foram solicitados vários elementos, nomeadamente; discriminação mensal do IVA deduzido nas declarações periódicas de exercício, por percentagem de dedução específica e afetação real; contabilização da eventual regularização da percentagem de dedução; demonstração do montante do IVA suportado no exercício (incluindo regularizações) relativamente ao qual o Banco aplicou o método da

percentagem de dedução, indicando se existe(m) rubrica(s) específica(s) para a sua contabilização (identificando as mesmas se aplicável).

O Banco informou que não existe uma conta específica para a contabilização do IVA suportado, sendo a parcela não dedutível registada na conta de gastos aplicável em cada caso.

Quanto à quantificação do IVA suportado relativamente ao qual o Banco aplicou o método do pró rata de dedução, foi apresentado o apuramento (Anexo 32-2 folhas) 563, que se resume:

Descritivo	Valor	
IVA incorrido	50.159.260,88	(1)
IVA deduzido pelo método do <i>pro rata</i> (13%)	6.520.682,27	(2)
IVA suportado	43.638.578,61	(3)=(1)-(2)

Assim sendo, e uma vez que a percentagem de dedução passou de 13% para 6% conforme quadro supra, será corrigida a percentagem de dedução do IVA que incidiu sobre os gastos referentes a aquisições de bens e serviços de utilização mista (de 13% para 6%).

Esta correção, em cumprimento do disposto no n.º 6 do art.º 23.º do CIVA, será reportada ao período de dezembro de 2013.

*Tendo o Banco deduzido pelo método do pró rata € 6.520.682,27 e tendo a Inspeção Tributária, com base nos elementos facultados pelo Banco, apurado, aplicando o coeficiente de imputação específico de 6%, um montante passível de dedução de € 3.009.555,65 [50.159.260,88*6%], resulta assim, em cumprimento do disposto no art.º 23.º do CIVA, uma correção (IVA em falta) no montante de € 3.511.126,62 [6.520.682,27 - 3.009.555,65].*

- J.** Na notificação do Relatório da Inspeção Tributária, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

Assunto: RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA - ARTIGO 62.º DO REGIME COMPLEMENTAR DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (RCPITA)

Exm.º(s) Senhor(es)

Fica(m) por este meio notificados, nos termos do artigo 62.º do RCPITA, do Relatório de Inspeção Tributária, que se anexa como parte integrante da presente notificação, respeitante à Ordem de Serviço acima referenciada.

Das correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indireta, cujos fundamentos constam do referido Relatório. A breve prazo, os serviços da AT procederão à notificação da liquidação respectiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar.

- K.** Na sequência da inspecção, a Administração Aduaneira emitiu liquidação de IVA relativa ao ano de 2013 e de juros compensatórios subsequentes com os números 2016... e 2016..., respectivamente (documentos n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L.** Em 31-08-2016, a Requerente apresentou impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- M.** Em 09-06-2016, a Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças do Porto - ... (o órgão de execução fiscal), as garantias bancárias n.º ... e n.º ..., para suspender as execuções fiscais n.ºs ...2016... e ...2016..., instauradas para cobrança coerciva da quantias liquidadas (documento n. 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- N.** A Requerente suportou com as garantias bancárias n.º ... e n.º ... as despesas que constam do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, que, em 07-06-2019, são nos montantes de € 94.873,28 e € 7.449,54, respectivamente (documento n.º 7);

- 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 04-06-2019, a Requerente apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto requerimento de extinção da instância (certidão electrónica, junta com o pedido de pronúncia arbitral, obtida com o código ..., em <https://certidaojudicial.justica.gov.pt/consulta>);

Q. Em 07-06-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Não se provou em que medida, no ano de 2013, a utilização pela Requerente dos bens ou serviços de utilização mista foi determinada pela actividade de financiamento e gestão dos contratos de locação financeira. Na verdade, nenhuma prova foi apresentada sobre esta matéria.

Não se provaram os factos alegados pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos artigos 6.º a 9.º da sua Resposta.

Não há outros factos com relevância para decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base no Relatório da Inspecção Tributária e nos documentos juntos pela Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo.

3. Matéria de direito

A Requerente é uma instituição financeira, sujeito passivo de IVA, que, para além da actividade bancária, também desenvolveu, no ano de 2013, a actividade de locação financeira, factoring e aluguer de longa duração (ALD).

Assim, a Requerente realizou operações enquadráveis no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA, isentas de IVA, que não conferem direito à dedução de imposto (como é o caso, por exemplo, das operações de concessão de crédito), bem como operações que não suscitando a liquidação de imposto, conferem direito à respetiva dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

Entre a actividade tributável encontram-se as operações de locação financeira e ALD, relativamente às quais o Banco procede à liquidação de IVA sobre o valor da renda a receber dos locatários.

No ano de 2013, a Requerente utilizou o método de afectação real no que concerne ao IVA dos “inputs” directamente relacionados com a actividade que confere direito à dedução, recuperando integralmente o imposto suportado a montante nas operações atinentes à actividade de locação financeira mobiliária e imobiliária (em que optou pela renúncia à isenção) e ALD, e recuperou parcialmente, o IVA dedutível referente a aquisições de bens e serviços associados a terminais de pagamento automático, débitos directos e pagamento de serviços.

No que concerne ao IVA suportado na aquisição dos bens e serviços utilizados em operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, em que não é possível alocar a cada uma das actividades de *per se*, a Requerente utilizou o método de dedução *pro rata*, sendo que no exercício de 2013, aplicou uma percentagem de 13%, resultante da proporção entre a soma das operações tributadas com as isentas com direito a dedução, e a totalidade das operações realizadas, sendo que no valor das operações tributadas incluiu o valor total da facturação da locação financeira e ALD.

Isto é, a Requerente considerou a amortização financeira de capital, para a determinação da percentagem de dedução, tanto no numerador como no denominador da fracção referida no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, no Relatório da Inspeção Tributária, em consonância com os pontos 8 e 9, do no Ofício Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, que «o critério adotado pelo sujeito passivo não é o mais adequado para servir os propósitos que enformam o IVA, devendo ser aplicado, para efeitos de dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços objeto de utilização conjunta nos vários tipos de atividades em apreço, o método da afectação real, o qual, quando não seja possível a aplicação de critérios objetivos de imputação dos custos comuns, deverá utilizar um coeficiente de imputação constituído por um rácio em que as respectivas variáveis (no numerador e no denominador), sendo não só homogéneas e coerentes entre si como especialmente direccionadas às atividades em apreço, permitirá - através de uma percentagem específica de dedução (ou coeficiente de imputação específico) - espelhar com objetividade o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das atividades (isto é, permitirá determinar o grau de utilização dos bens e serviços adquiridos a montante nas

operações a jusante sujeitas com e sem direito a dedução), em cumprimento do n.º 2 do art.º 23.º do CIVA».

A Requerente imputa às liquidações de IVA e juros compensatórios vícios de falta de fundamentação e de ilegalidade da desconsideração da amortização financeira incluída nas rendas de locação financeira no apuramento do pro rata de dedução de IVA.

3.1. Ordem de conhecimento dos vícios

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, não sendo imputados aos actos impugnados vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a, que segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz à tutela dos interesses ofendidos.

No caso em apreço, interpretando o pedido de pronúncia arbitral, em que a Requerente imputa às liquidações de IVA e juros compensatórios vícios de falta de fundamentação, infere-se que a Requerente pretende que seja apreciado, em primeiro lugar, esses vícios.

Na verdade, depois de imputar esses vícios, a Requerente refere no artigo 40.º do pedido de pronúncia arbitral que devem *«conduzir anulação das Liquidações, por violação do disposto nos artigos 35.º, n.º 1, e 77.º da LGT, o que desde já se requer»*.

Apreciar-se-ão os vícios tendo em conta esta posição assumida pela Requerente.

3.2. Vício de falta de fundamentação

A Requerente imputa ao acto impugnado vícios de falta de fundamentação tanto à liquidação de IVA como à liquidação de juros compensatórios.

3.2.1. Questão da falta de fundamentação da liquidação de IVA

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- «a Liquidação de IVA omite em absoluto as disposições legais aplicáveis e a qualificação e quantificação dos factos tributários»;
- «não vem indicado na Liquidação de IVA, nem sequer por remissão, a respetiva base legal, a propósito da qual é completamente omissa»;
- «na Demonstração de Liquidação de IVA, apresenta-se um quadro com o título “Valores Corrigidos (DP/DC)” com várias linhas correspondentes ao que é designado por “Nota Demonstrativa da Liquidação”, linhas essas com números (em três colunas) – 1, 5, 3, 7, 8, 9, 10, 12, 14, 15 e 16; 20, 21, 23, 22, 24, 40, 61, 65 e 67; 2, 6, 4, 11, 13, 17, 41, 66 e 68 – a que se seguem três linhas em que são indicados os números 90, 91, 92 e 93»;
- «a título exemplificativo, na linha designada por “Certidão Dívida Emitida” da liquidação é indicado € 0,00; na linha designada por “Pagamento de Autoliquidação” são indicados os valores efetivamente pagos pelo ora Requerente; na linha “Outros Créditos Disponíveis” é indicado € 0,00 e como “Valor a pagar” é indicado € 3.510.782,09, sem explicação da proveniência»;
- «a indicação, a título de “Fundamentação”, que consta da presente liquidação, no sentido de a mesma ser “efetuada com base em correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária” (vd. Doc. 3) não constitui, manifestamente, uma remissão para outro documento ou para o Relatório de Inspeção Tributária»;
- «tomando em consideração os valores discriminados na liquidação do IVA, e os valores referidos no Relatório de Inspeção Tributária, pode-se concluir que não existe correspondência entre os mesmos, não permitindo sequer ao ora Requerente discernir corretamente a proveniência de tais montantes»;
- «a título exemplificativo, tome-se em consideração que o “valor a pagar” referido na liquidação (€3.510.782,09) é manifestamente distinto do valor correlativo no Relatório de Inspeção Tributária (€3.513.110,18)»;

A Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo diz o seguinte, em suma:

- «a decisão do procedimento tributário está devidamente fundamentada, exige a lei (artigo 77.º da LGT) que sejam expostas, ainda que de forma sumária, as razões de facto e de direito que a suportam, podendo tal ser feito por mera remissão para informações e outros documentos»;
- «conforme podemos constatar na liquidação de IVA (“Nota Demonstrativa da Liquidação”), junta à P.I. originária como Doc. 2, é apresentado um quadro intitulado “VALORES CORRIGIDOS (DP/DC)”, ou seja, tal como é sobejamente conhecido, decorre do sentido literal destas palavras e à semelhança das liquidações anteriores, temos um quadro com os valores corrigidos, apresentando-se um confronto de valores entre a “DP” - abreviatura de declaração periódica vulgarmente associada a declarações periódicas de IVA, e o “DC” – documento de correcção normalmente associado a procedimentos inspectivos, embora haja muitos “DC” que não são da inspecção, mas de outros Serviços da AT».
- «assim, as várias linhas com números e valores, dispostos em três colunas, que a Requerente diz desconhecer a proveniência (não obstante proceder à entrega de declarações periódicas há 30 anos), são, como resulta com mediana clareza, os vários campos e valores que a Requerente colocou na sua quarta e última declaração periódica entregue para o período 1312 (Dezembro de 2013) em 17/09/2015 e cujo “print” informático consta de fls. 70 e 72 do PAT, com correcção efectuada pelo DC (documento de correcção), no caso apenas aos campos (cfr. “prints” informáticos de fls. 1066 e 1067 do PAT):
 - » 40 (regularizações a favor do Sujeito Passivo) resultante da desconsideração de uma regularização de imposto efectuado pelo Impugnante, no valor de € 1.983,56, não impugnada;
 - » 41 (regularizações a favor do Estado), atinente à correcção à percentagem/método de dedução, no montante de € 3.511.126,62 (ora impugnada).

- «tal como nas DP's, os campos 1 a 90 (1ª coluna) referem -se à base tributável, sendo que o respectivo imposto liquidado pelo sujeito passivo (imposto a favor do Estado) se encontra nos campos 2 a 92 (3ª coluna), já os campos 20 a 91 (2ª coluna) são referentes ao IVA dedutível (imposto a favor do sujeito passivo)»;
- «se o imposto a favor do sujeito passivo (campo 91) for superior ao imposto a favor do Estado (campo 92), há crédito de imposto (campo 94), podendo o Sujeito Passivo solicitar o reembolso (campo 95) ou reportar para o período seguinte (campo 96)»;
- «já se o imposto a favor do sujeito passivo for inferior ao imposto a favor do Estado, estamos perante uma declaração devedora, preenchendo-se o campo 93 (imposto a entregar ao Estado), como é o caso dos presentes autos»;
- «como podemos constatar na liquidação em apreço, o campo 91 tem o valor de € 3.003.736,96, (correspondente à diferença entre o valor que consta da última DP de substituição da Requerente e o valor da regularização de imposto desconsiderada pela IT: € 3.005.720,52 - € 1.983,56), sendo que o campo 92 tem o valor de € 13.037.181,37 (valor resultante da correcção efectuada ao campo 41, como vimos)»;
- o que perfaz um imposto a entregar ao Estado (campo 93) no valor da diferença - € 10.033.444,41, tendo que se abater o valor de autoliquidação pago pela Requerente para este período, isto é € 6.522.662,32, pelo que a liquidação Adicional foi emitida pela diferença - € 3.510.782,09 (€ 10.033.444,41 - € 6.522.662,32)»;
- «ora, nesta sede, invoca a Requerente que o valor a pagar (€ 3.510.782,09) não coincide com o valor referido no RF (€ 3.513.110,18); porém, só assim poderia ser dado que, no cômputo do valor pago para este período, o montante é superior ao declarado como imposto a entregar ao Estado apurado pelo Impugnante na sua quarta e última DP»;
- «ou seja, como já vimos, na primeira DP a Requerente apurou um valor a pagar de € 6.511.165,88, do qual procedeu ao pagamento, ao passo que na segunda e terceira DP's apurou € 6.508.837,79 a entregar ao Estado, sendo que na quarta

e última DP apurou € 6.520.334,23 a pagar, tendo pago o valor de € 11.496,44, pelo que o valor da liquidação Adicional teria sempre que corresponder à diferença entre o valor a entregar ao Estado apurado pela IT - € 10.033.444,41 e o valor efectivamente pago pela Requerente por conta do período 1312 - € 6.522.662,32 (€ 6.511.165,88 + € 11.496,44)»;

- *«Assim, como é por demais óbvio, se na quarta e última DP a Requerente apura um valor a entregar ao Estado de € 6.520.334,23, tendo pago para este período o valor € 6.522.662,32 (€ 11.496,44 com esta DP e € 6.511.165,88 com a primeira DP), ou seja, há uma diferença de € 2.328,09, este valor terá necessariamente que ser considerado aquando a emissão da liquidação adicional, abatendo-se ao valor a pagar decorrente da correcção da IT:*

€ 3.513.110,18 - € 2.328,09 = € 3.510.782,09» valor da LA»;

- *«Desta forma, não percebemos, nem aceitamos, como possa haver falta de fundamentação, nem que a Requerente não saiba de que valores estamos a falar, quando os valores foram autoliquidados e pagos por si».*

A exigência de fundamentação de actos administrativos lesivos consta do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, em que se estabelece que *«os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».*

Especialmente para a fundamentação dos actos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece que *«a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» e que «a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».*

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (¹)

No caso em apreço, a liquidação de IVA tem o seguinte teor, no que aqui interessa:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IVA

PERÍODO	IDENTIFICAÇÃO FISCAL
201312	...
NÚMERO LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2016 ...	2016-03-11
NÚMERO DOCUMENTO	DATA ACERTO CONTAS
2016 ...	2016-03-14
FUNDAMENTAÇÃO	
Liquidação efetuada com base em correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária.	

VALORES CORRIGIDOS (DEDO)					
1	€	22.129,83	20	€	61.878,22
2	€		21	€	0,00
3	€	111.511,54	22	€	14.496,50
4	€	28.928.433,52	23	€	0,00
5	€	945.600,00	24	€	6.653.539,71
6	€	5.466.859,76	25	€	230,00
7	€	265.682.001,30	26	€	230,00
8	€	484.328,71	27	€	327.908,88
9	€	1.000,00	28	€	5.965.966,96
10	€	0,00	29	€	16.972,61
11	€	483.328,71	30	€	56.738,92
12	€	1.427.664,26	31	€	0,00
13	€	303.068.826,92	32	€	13.037.181,37
14	€		33	€	10.033.444,41
15	€		34	€	0,00
16	€		35	€	0,00
17	€		36	€	0,00
18	€		37	€	0,00
19	€		38	€	0,00
20	€		39	€	0,00
21	€		40	€	0,00
22	€		41	€	0,00
23	€		42	€	0,00
24	€		43	€	0,00
25	€		44	€	0,00
26	€		45	€	0,00
27	€		46	€	0,00
28	€		47	€	0,00
29	€		48	€	0,00
30	€		49	€	0,00
31	€		50	€	0,00
32	€		51	€	0,00
33	€		52	€	0,00
34	€		53	€	0,00
35	€		54	€	0,00
36	€		55	€	0,00
37	€		56	€	0,00
38	€		57	€	0,00
39	€		58	€	0,00
40	€		59	€	0,00
41	€		60	€	0,00
42	€		61	€	0,00
43	€		62	€	0,00
44	€		63	€	0,00
45	€		64	€	0,00
46	€		65	€	0,00
47	€		66	€	0,00
48	€		67	€	0,00
49	€		68	€	0,00
50	€		69	€	0,00
51	€		70	€	0,00
52	€		71	€	0,00
53	€		72	€	0,00
54	€		73	€	0,00
55	€		74	€	0,00
56	€		75	€	0,00
57	€		76	€	0,00
58	€		77	€	0,00
59	€		78	€	0,00
60	€		79	€	0,00
61	€		80	€	0,00
62	€		81	€	0,00
63	€		82	€	0,00
64	€		83	€	0,00
65	€		84	€	0,00
66	€		85	€	0,00
67	€		86	€	0,00
68	€		87	€	0,00
69	€		88	€	0,00
70	€		89	€	0,00
71	€		90	€	0,00
72	€		91	€	0,00
73	€		92	€	0,00
74	€		93	€	0,00
75	€		94	€	0,00
76	€		95	€	0,00
77	€		96	€	0,00
78	€		97	€	0,00
79	€		98	€	0,00
80	€		99	€	0,00
81	€		100	€	0,00
82	€		101	€	0,00
83	€		102	€	0,00
84	€		103	€	0,00
85	€		104	€	0,00
86	€		105	€	0,00
87	€		106	€	0,00
88	€		107	€	0,00
89	€		108	€	0,00
90	€		109	€	0,00
91	€		110	€	0,00
92	€		111	€	0,00
93	€		112	€	0,00
94	€		113	€	0,00
95	€		114	€	0,00
96	€		115	€	0,00
97	€		116	€	0,00
98	€		117	€	0,00
99	€		118	€	0,00
100	€		119	€	0,00
101	€		120	€	0,00
102	€		121	€	0,00
103	€		122	€	0,00
104	€		123	€	0,00
105	€		124	€	0,00
106	€		125	€	0,00
107	€		126	€	0,00
108	€		127	€	0,00
109	€		128	€	0,00
110	€		129	€	0,00
111	€		130	€	0,00
112	€		131	€	0,00
113	€		132	€	0,00
114	€		133	€	0,00
115	€		134	€	0,00
116	€		135	€	0,00
117	€		136	€	0,00
118	€		137	€	0,00
119	€		138	€	0,00
120	€		139	€	0,00
121	€		140	€	0,00
122	€		141	€	0,00
123	€		142	€	0,00
124	€		143	€	0,00
125	€		144	€	0,00
126	€		145	€	0,00
127	€		146	€	0,00
128	€		147	€	0,00
129	€		148	€	0,00
130	€		149	€	0,00
131	€		150	€	0,00
132	€		151	€	0,00
133	€		152	€	0,00
134	€		153	€	0,00
135	€		154	€	0,00
136	€		155	€	0,00
137	€		156	€	0,00
138	€		157	€	0,00
139	€		158	€	0,00
140	€		159	€	0,00
141	€		160	€	0,00
142	€		161	€	0,00
143	€		162	€	0,00
144	€		163	€	0,00
145	€		164	€	0,00
146	€		165	€	0,00
147	€		166	€	0,00
148	€		167	€	0,00
149	€		168	€	0,00
150	€		169	€	0,00
151	€		170	€	0,00
152	€		171	€	0,00
153	€		172	€	0,00
154	€		173	€	0,00
155	€		174	€	0,00
156	€		175	€	0,00
157	€		176	€	0,00
158	€		177	€	0,00
159	€		178	€	0,00
160	€		179	€	0,00
161	€		180	€	0,00
162	€		181	€	0,00
163	€		182	€	0,00
164	€		183	€	0,00
165	€		184	€	0,00
166	€		185	€	0,00
167	€		186	€	0,00
168	€		187	€	0,00
169	€		188	€	0,00
170	€		189	€	0,00
171	€		190	€	0,00
172	€		191	€	0,00
173	€		192	€	0,00
174	€		193	€	0,00
175	€		194	€	0,00
176	€		195	€	0,00
177	€		196	€	0,00
178	€		197	€	0,00
179	€		198	€	0,00
180	€		199	€	0,00
181	€		200	€	0,00
182	€		201	€	0,00
183	€		202	€	0,00
184	€		203	€	0,00
185	€		204	€	0,00
186	€		205	€	0,00
187	€		206	€	0,00
188	€		207	€	0,00
189	€		208	€	0,00
190	€		209	€	0,00
191	€		210	€	0,00
192	€		211	€	0,00
193	€		212	€	0,00
194	€		213	€	0,00
195	€		214	€	0,00
196	€		215	€	0,00
197	€		216	€	0,00
198	€		217	€	0,00
199	€		218	€	0,00
200	€		219	€	0,00
201	€		220	€	0,00
202	€		221	€	0,00
203	€		222	€	0,00
204	€		223	€	0,00
205	€		224	€	0,00
206	€		225	€	0,00
207	€		226	€	0,00
208	€		227	€	0,00
209	€		228	€	0,00
210	€		229	€	0,00
211	€		230	€	0,00
212	€		231	€	0,00
213	€		232	€	0,00
214	€		233	€	0,00
215	€		234	€	0,00
216	€		235	€	0,00
217	€		236	€	0,00
218	€		237	€	0,00
219	€		238	€	0,00
220	€		239	€	0,00
221	€		240	€	0,00
222	€		241	€	0,00
223	€		242	€	0,00
224	€		243	€	0,00
225	€		244	€	0,00
226	€		245	€	0,00
227	€		246	€	0,00
228	€		247	€	0,00
229	€		248	€	0,00
230	€		249	€	0,00
231	€		250	€	0,00
232	€		251	€	0,00
233	€		252	€	0,00
234	€		253	€	0,00
235	€		254	€	0,00
236	€		255	€	0,00
237	€		256	€	0,00
238	€		257	€	0,00
239	€		258	€	0,00
240	€		259	€	0,00
241	€		260	€	0,00
242	€		261	€	0,00
243	€		262	€	0,00
244	€		263	€	0,00
245	€		264	€	0,00
246	€		265	€	0,00
247	€		266	€	0,00
248	€		267	€	0,00
249	€		268	€	0,00
250	€		269	€	0,00
251	€		270	€	0,00
252	€		271	€	0,00
253	€		272	€	0,00
254	€		273	€	0,00
255	€		274	€	0,00
256	€		275	€	0,00
257	€		276	€	0,00
258	€		277	€	0,00
259	€		278	€	0,00
260	€		279	€	0,00
261	€		280	€	0,00
262	€		281	€	0,00
263	€		282	€	0,00
264	€		283	€	0,00
265	€		284	€	0,00
266	€		285	€	0,00
267	€		286	€	0,00
268	€		287	€	0,00
269	€		288	€	0,00
270	€		289	€	0,00
271	€		290	€	0,00
272	€		291	€	0,00
273	€		292	€	0,00
274	€		293	€	0,00
275	€	</			

Na verdade, na anterior notificação do Relatório da Inspeção Tributária anunciava-se já que *«a breve prazo, os serviços da AT procederão à notificação da liquidação respectiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar»*.

Assim, referindo-se na notificação da liquidação que foi *«efectuada com base na correção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária»*, é de concluir que a Senhora Directora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira manifestou concordância com os fundamentos os invocados no Relatório da Inspeção Tributária.

Na verdade, tendo a Requerente sido previamente notificada do Relatório da Inspeção Tributária e do despacho que o sancionou em que foi proposta uma correcção em sede de IVA respeitante ao período de Dezembro de 2013, a notificação da posterior liquidação relativa a esse período não pode deixar de ser interpretada por um destinatário com capacidades de percepção normais como sendo a respeitante à liquidação anunciada, o que é reforçado pelo facto de na própria liquidação se indicar que foi efectuada com base na correção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária.

Assim, interpretando o teor do acto de liquidação no contexto em que foi praticado, conclui-se que há nele uma remissão expressa para a fundamentação do Relatório da Inspeção Tributária.

Por isso, é à face da fundamentação cumulativa do Relatório da Inspeção Tributária e da liquidação que há que apreciar a suficiência da fundamentação.

Mas, como se vê pela longa explicação fornecida pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta, mesmo com a conjugação da liquidação com o Relatório da Inspeção Tributária, não estão satisfeitos os requisitos mínimos da fundamentação exigidos pelo artigo 77.º, n.º 2, da LGT, designadamente um que deve conter *«sempre»*, que são *«as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo»*.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua Resposta, consegue explicar a forma como foram calculados os valores que constam da liquidação, mas nem desta nem do Relatório da Inspeção Tributária constam as operações aritméticas que inclui nessa peça processual, que são imprescindíveis para determinar aqueles valores.

Isto é, à face do preceituado no artigo 77.º, n.º 2, da LGT, as operações que a Autoridade Tributária e Aduaneira teve de efectuar para explicar como foram determinados os valores que

constam da liquidação, deveriam constar desta ou do Relatório da Inspeção Tributária, que é o único fundamento a que expressamente se reporta a liquidação.

Na verdade, a fundamentação sucessiva ou *a posteriori* não é relevante para aferir a sua suficiência, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto. (²) Por isso, a fundamentação ou a remissão para documentos que a contenham têm de integrar-se no próprio acto e serem contemporâneas dele, não relevando para apreciação da validade formal do acto fundamentos invocados posteriormente.

Por outro lado, não há factos que permitam concluir que a Requerente se tenha apercebido de todas as operações efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira para esclarecer, na sua Resposta, os fundamentos de todos os valores indicados na liquidação.

Pelo exposto, é de concluir que a liquidação impugnada é insuficiente, por não conter directamente ou por remissão, todos os requisitos exigidos pelo n.º 2 do artigo 77.º da LGT, o que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.2.2. Questão da falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios

A Requerente defende que a liquidação de juros compensatórios não está suficientemente fundamentada porque os valores considerados como base de cálculo não coincidem com nenhum valor que lhe tenha sido notificado, nem com o indicado no Relatório da Inspeção Tributária.

Para além disso, a Requerente refere que a liquidação de juros compensatórios não revela *«com transparência suficiente, ou por remissão, qual o “facto imputável ao sujeito passivo” que determinou o retardamento da liquidação do imposto alegadamente devido»*.

(²) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: de 11-2-93, do Pleno, processo n.º 26389, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-10-95, página 103; de 4-11-93, processo n.º 31798, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-10-96, página 6007; e de 3-2-94, processo n.º 32325, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 791.

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-1999, processo n.º 23720; e 19-12-2007, recurso n.º 874/07.

No que concerne à liquidação de juros compensatórios constata-se que a única fundamentação é a que consta da demonstração da liquidação de juros compensatórios (documento n.º 3), pois no Relatório da Inspeção Tributária não se faz qualquer referência a juros compensatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, o seguinte:

- «no que concerne ao “valor base”, conforme já demos conta e a Requerente não pode desconhecer, na primeira DP apurou um valor a entregar ao Estado e pagou, em 10/02/2014, o valor de € 6.511.165,88, ao passo que na quarta e última DP apurou um valor a entregar ao Estado de € 6.520.334,23, tendo procedido ao pagamento do montante de € 11.496,44 em 17/09/2015» e
- «tendo em conta o preceituado no artigo 35.º, n.º 1 da LGT supratranscrito, os juros compensatórios incidem sobre a parte do imposto cuja liquidação e entrega foi retardada por motivo imputável ao contribuinte, pelo que, no caso em apreço, teríamos que ter dois “valor base”, atendendo aos dois pagamentos efectuados pela Requerente para este período: 10/02/2014 e 17/09/2015»;
- «deste modo, como a Requerente não pode desconhecer, tendo procedido apuramento e pagamento do valor de € 6.511.165,88 em 10/02/2014, e em resultado das correcções (que lhe foram notificadas) o valor a pagar ao Estado ser de € 10.033.444,41, o montante sobre o qual incidem os juros corresponderá à parte do imposto que se encontra em falta, ou seja, 3.522.278,53 (€ 10.033.444,41 - 6.511.165,88)», «pelo período que o mesmo se encontrou em falta, isto é, desde o primeiro dia seguinte ao termo do prazo de entrega da DP e pagamento do respectivo imposto autoliquidado (11/02/2014) até à entrega da quarta e última DP (17/09/2015), que foi acompanhada do pagamento de € 11.496,44»;
- «daqui decorre, em estrita obediência ao artigo 35.º da LGT supratranscrito, que são devidos juros compensatórios sobre o valor de € 3.522.278,53, contados desde 11/02/2014 a 17/09/2015, conforme consta da liquidação de juros compensatórios notificada à Requerente»;

- «o mesmo acontecendo com o segundo valor base (€ 3.510.782,09), visto que, como resulta claro, tendo a Requerente entregue em 17/09/2015 a sua quarta e última DP para este período, tendo pago o montante de € 11.496,44, os juros compensatórios incidem sobre a parte do imposto que se encontra em falta em resultado das correcções, ou seja, € 3.510.782,09 [€ 10.033.444,41 – (€ 6.511.165,88 + € 11.496,44)], no período que medeia entre o dia seguinte à entrega desta DP e respectivo pagamento (18/09/2015) e data em que se considera suprida a falta (20/01/2016), tal como também decorre daquela liquidação de juros compensatórios»;
- «quanto à alegação de que a notificação é ainda omissa quanto à verificação de um pressuposto exigido pelo artigo 35.º da LGT – seja imputável ao Impugnante o facto que determinou o retardamento da liquidação do imposto alegadamente devido», «a obrigação do pagamento de juros em direito tributário depende essencialmente dos mesmos pressupostos fundamentais de que depende a formação da obrigação de indemnizar com base na responsabilidade por factos ilícitos e que a doutrina já há muito sistematizou - a) facto voluntário; b) ilícito; c) culposo; d) danoso; e) nexo de causalidade entre o facto e o dano, pressupostos que estão também presentes na obrigação de juros compensatórios, como decorre do Art. 35.º da LGT»;
- «pressuposto da obrigação do pagamento dos juros compensatórios é, então e desde logo, que o facto seja subjectivamente imputável ao sujeito passivo, isto é, que sobre ele possa recair um juízo de censura ou reprovação da conduta, porque podia e devia, nas circunstâncias do caso, ter agido diversamente»;
- «quer a doutrina quer a jurisprudência fazem depender os juros compensatórios da culpa do sujeito passivo, sendo esta aferida, em abstracto, segundo a diligência de um *bonus pater familiae*», existindo sempre culpa quando a actuação do sujeito passivo seja subsumível a um facto qualificado por Lei como ilícito (cfr. Acórdão do STA de 23/09/1998, proc. 22612), sendo que a situação “*sub judice*” integra a infracção tipificada no Art. 114.º do RGIT».

Na liquidação de juros compensatórios indica-se a seguinte «*FUNDAMENTAÇÃO*»:

«Juros calculados nos termos do art. 95.º do CIVA e dos art. 35.º a 44.º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto ou por se ter verificado atraso ou insuficiência do pagamento, por facto imputável ao contribuinte.

A sua contagem teve em conta a data em que foram enviados os pagamentos e ou na sua falta ou insuficiência, a data de disponibilização de outros créditos».

Inclui-se ainda a «demonstração da liquidação de IVA», com o seguinte teor:

LIQUIDAÇÃO JUROS	VALOR BASE	DURAÇÃO	TAXA %	VALOR
Juros Compensatórios por retardamento da liquid. de parte ou totalidade do imposto				
2015 ...	3.522.278,53	2014-02-11 a 2015-09-17	4,000	225.425,82
2016 ...	3.510.782,09	2015-09-18 a 2016-01-20	4,000	48.092,90
		TOTAL:		273.518,72

A fundamentação apresenta-se manifestamente deficiente, desde logo quanto às disposições legais invocadas, pois faz-se referência ao artigo 95.º do CIVA, que se reporta à «*anualização das liquidações*», e aos artigos 35.º a 44.º da LGT, em que se incluem disposições variadas como as relativas a contratos fiscais (artigo 37.º), a ineficácia de negócios jurídicos (artigo 38.º), a simulação dos negócios jurídicos (artigo 39.º), a pagamentos (artigos 30.º a 42.º), a juros indemnizatórios (artigo 43.º) e a juros de mora (artigo 44.º).

Mas, enfim, pelo menos é referido o artigo 35.º da LGT, que se reporta a juros compensatórios, pelo que, excluindo todas as outras normas que não tem qualquer relação com juros compensatórios, sempre se detecta uma norma legal que pode servir de fundamento à liquidação.

O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que «*são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*».

A responsabilidade objectiva é excepcional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (art. 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se que, para efeitos de responsabilidade por juros compensatórios, só se está perante um «*facto imputável ao sujeito passivo*» quando puder formular-se um juízo de censura em relação à sua conduta.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte. (³)

Por outro lado, se é certo que, «*quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo*» (⁴), também o é que isso não sucede necessariamente nas situações em que se está perante divergência no cálculo da dedução de IVA relativamente bens ou prestações de serviços de utilização mista, designadamente nesta matéria de contratos de locação financeira,

Na verdade, trata-se de matéria que foi considerada pelo Supremo Tribunal Administrativo suficientemente duvidosa para justificar o reenvio prejudicial para o TJUE que veio a ser apreciado no acórdão deste Tribunal proferido no processo C-183/13 (Banco Mais).

Por outro lado, mesmo que se entenda que este acórdão do TJUE esclarece o âmbito da dedução, ele foi proferido em 10-07-2014, pelo que é manifesto que não se podia exigir à Requerente que o aplicasse quanto à liquidação do mês de Dezembro de 2013, designadamente

³ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 20-3-1996, processo n.º 20042, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-3-1998, página 1067;
- de 2-10-1996, processo n.º 20605, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-1998, página 2707;
- de 18-2-1998, processo n.º 22325, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 553;
- de 3-10-2001, processo n.º 25034, publicado em *Acórdãos Doutrinais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 492, página 1615, e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2080;
- de 29-1-2003, processo n.º 1647/02, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 164;
- de 12-3-2003, processo n.º 26800, publicado em *Acórdãos Doutrinais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 506, 219 e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 545;
- de 19-11-2008, processos n.ºs 325/08 e 576/08;
- de 11-3-2009, processo n.º 961/08.

⁴ Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23-09-1998, processo n.º 022612, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-2001, página 2505; de 19-11-2008, processo n.º 0325/08; e de 23-04-2013, processo n.º 01195/12.

a partir de 01-02-2014, que é o termo inicial da contagem dos juros compensatórios indicado na fundamentação.

Assim, neste caso, perante a falta de qualquer referência às razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que o retardamento da liquidação a partir de 01-02-2014 é imputável à Requerente, fica-se sem saber se a entidade que emitiu a liquidação de juros compensatórios entendeu que a responsabilidade por juros compensatórios é automática, decorrendo do próprio facto de terem sido efectuadas correcções, ou se concluiu que se pode formular um juízo de censura em relação à actuação da Requerente, susceptível de preencher o requisito da imputabilidade, situação em que a fundamentação deveria conter indicação dos factos subjacentes a esse juízo de censura.

Por outro lado, quanto aos valores considerados com base de cálculo, a Autoridade Tributária e Aduaneira explica agora, na sua Resposta, como eles foram calculados, mas, por força do disposto no artigo 77.º, n.º 2, da LGT, as operações que fez para os encontrar deveriam constar da liquidação ou documento para que nela se remetesse, como já se referiu a propósito da fundamentação da liquidação de IVA.

Por isso, tem de se concluir que a fundamentação da liquidação de juros compensatórios não constitui a fundamentação expressa e acessível exigida pelo n.º 3 do artigo 268.º da CRP.

Pelo exposto, a liquidação de juros compensatórios enferma de vício de falta de fundamentação, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.2. Questão da ilegalidade da desconsideração da amortização financeira incluída nas rendas de locação financeira no apuramento do “pro rata”

3.2.1. Posições das Partes

A Requerente defende o seguinte, em suma:

-
- «a divergência de entendimento entre a AT e o Requerente reside, deste modo, no apuramento cálculo do correspondente pro rata de dedução relativo ao IVA suportado em bens e serviços utilizados tanto em operações que dão direito à dedução como em operações que não conferem tal direito, uma vez que sempre se deveria entender, na senda do artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA que “a percentagem de dedução [...] resulta de uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução [...] e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica [...], bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento.”»;
 - a «Requerente contesta que a AT imponha (...) uma forma de cálculo do pro rata de dedução que exclui do respetivo apuramento a componente de capital das rendas auferidas pelo Requerente no âmbito da sua atividade de locação financeira»;
 - «a AT baseia a sua argumentação no pressuposto errado de que a atividade do ora Requerente “restringe-se, assim a uma atividade financeira, servindo de intermediário entre fornecedor e locatário na transação do bem adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo, pelo que no leasing financeiro o interesse do locatário reside essencialmente no financiamento que este proporciona, e os juros por si suportados consubstanciam o resultado financeiro da atividade do locador” a que a componente “capital” corresponderia à “amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem locado” (vd. pág. 85 do Relatório de Inspeção Tributária)»;
 - «embora a locação financeira se subsuma ao conceito de atividade financeira, o escopo e os contornos jurídicos deste contrato legalmente típico não permitem inferir que o locador seja necessariamente um mero “intermediário entre fornecedor e locatário na transação do bem”»;

- «o que certamente não acontece no caso do Requerente, nem em termos gerais, nem concretamente em 2013, ano a que respeitam as Liquidações, que oferece um serviço muito mais completo e abrangente do que intermediação»;
- «sendo essa, aliás, única justificação para a razão pela qual o locatário não opta pela aquisição direta, mas sim por remunerar o Requerente»;
- «a atividade levada a cabo pelo Requerente, em sede de locação financeira, requer, da parte deste, uma afetação de meios materiais e humanos conjugada com uma perspetiva empresarial, que permite afastar o pré-juízo simplista deduzido por parte da AT, e não verificado em termos práticos no âmbito da ação inspetiva ao ano de 2013, para fundamentar as correções preconizadas no Relatório de Inspeção Tributária, qual seja a já citada convicção de que, o locador sirva de mero “intermediário entre fornecedor e locatário na transação do bem”»;
- «por esta razão, e também porque não verificou em concreto que tipo de serviços o Requerente prestava em 2013 no âmbito da atividade de locação financeira que desenvolvia, não pode a AT alvitrar que, como “a componente “capital” corresponde à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem locado [...], não constitui, por consequência contrapartida de uma transmissão de bens ou prestações de serviços”»;
- «a AT, tendo implicitamente afirmado que relativamente ao ano de 2013, o Requerente seria um “mero intermediário” entre o fornecedor e o bem locado e o locatário, não verificou em concreto que tipo de serviços o Requerente prestava no âmbito da atividade de locação financeira que desenvolvia, que meios materiais e humanos tal atividade envolvia e de que forma estavam organizados tais meios e os meios utilizados pelo Requerente para o desenvolvimento das restantes atividades»;
- «apenas foram solicitados os valores relativos ao apuramento do pro rata (incluindo os números relativos à faturação de locação financeira) os extratos contabilísticos das contas nas quais a dedução de IVA e as regularizações de IVA se encontram contabilizadas»;

- «deveria ter sido considerado, por parte da AT, além do valor dos juros incluído nas rendas faturadas pelo Requerente, os restantes gastos em que o Requerente incorre com a prestação deste serviço financeiro, sejam eles gastos com avaliações, gastos de financiamento e gastos gerais, assim como os réditos associados, como as comissões e resultados na alienação»;
- «se é o “ganho” ou a “margem” das operações financeiras “a parcela sobre a qual efetivamente recai o encargo do IVA”, não se compreende a razão pela qual a AT se limitou a considerar o que indica ser o juro incluído nas rendas de locação financeira»;
- «não foi efetuada qualquer dedução em duplicado por parte do ora Requerente»;
- «o Requerente utilizou o método da afetação real e o método do pro rata de Dedução», mas «tais métodos diferentes foram utilizados em relação a inputs distintos: o método da afetação real foi exclusivamente utilizado no que respeita aos inputs diretamente relacionados com operações que conferem direito à dedução (incluindo operações de locação financeira)» «e o método pro rata de dedução foi utilizado no que respeita aos inputs comuns, excluindo, por conseguinte, os diretamente relacionados com operações que conferem direito à dedução»;
- «a AT parte de afirmações de natureza genérica (e em vários casos inteiramente incorretas, aludindo a uma “dupla dedução” que é totalmente inexistente) para concluir no sentido da inadequação do apuramento do pro rata de dedução apurado pelo Requerente relativamente a bens e serviços de utilização mista, não demonstrando nem sequer indiciando fazê-lo, a validade daquelas afirmações no caso concreto do Requerente e por referência ao ano de 2013»;
- «nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) no âmbito do processo C-183/13 (denominado como “Caso Banco Mais”) conforme adiante detalhado, tal como acolhida pelo STA, a correção efetuada é ilegal»;
- «não foi demonstrada nem concretizada a alegada existência de distorções significativas na tributação»;

- «a distorção relevante para efeitos de reposição da neutralidade do imposto em observância dos princípios do Direito da UE a que o mesmo deve obedecer não pode ser apenas afirmada, para mais naqueles termos vagos: tal distorção que – ressalve-se, não existe de todo – teria que ser demonstrada no caso concreto do Requerente e no ano concreto a que se reporta a correção contestada»;
- «a distorção relevante para os efeitos referidos teria que ser exclusivamente derivada do facto de a proporção de IVA dedutível apurada pelo Requerente ser substancialmente desconforme com a medida de utilização efetiva (e não presumida) dos “custos comuns” por parte daquela atividade de locação financeira, desvio que não ocorreu na situação concreta do Requerente, nem foi invocado, sequer tentativamente, pela AT»;
- «se a amortização do capital não constituísse a contrapartida pela prestação de um serviço e a locação financeira fosse enquadrada para efeitos de IVA como um financiamento, então os locadores não teriam título ou justificação para deduzir o IVA suportado na aquisição dos bens pelo método da afetação real»;
- a orientação que consta do Ofício Circulado n.º 30108, não se encontra fundamentada de direito, nem é vinculativa para este Tribunal Arbitral;
- «não só a AT não justificou as alegadas “especificidades” como o legislador fiscal nacional, aquando da transposição da Diretiva IVA, nem sequer tomou nenhuma das opções avançadas no artigo 173.º, n.º 2, quanto a formas alternativas de afetação real»;
- «para que tais formas alternativas pudessem, sequer por hipótese, ser aplicadas, as mesmas teriam de ter acolhimento na Lei»;
- «é certo que o artigo 23.º permite à AT obrigar aos sujeitos passivos a utilizar um determinado método de dedução “quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.” (...) mas tal possibilidade vigora, apenas, para a imposição da dedução de acordo com o método da afetação real, e não o pro rata de dedução (cf. artigo 23.º, n.º 2 e 3, do Código do IVA), como a AT consagrou no dito Ofício e impôs, no procedimento inspetivo, ao ora Requerente»;

- «relativamente a este último método (o pro rata de dedução), a Lei comporta uma e única forma de cálculo consubstanciada na aludida fração que comporta, no numerador, o montante anual (imposto excluído) das operações que dão lugar a dedução e, no denominador, o montante anual (imposto excluído) de todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e decorrentes de uma atividade económica»;
- «a posição adotada pela AT radica num comportamento que lhe é vedado: obrigar os sujeitos passivos a deduzir o IVA através do método do pro rata geral mas, posteriormente, impor-lhes uma forma de cálculo que exclui da fração relevante parte do montante anual (imposto excluído) de todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e decorrentes de uma atividade económica»;
- «à revelia das formas de cálculo do pro rata de dedução previsto no artigo 174.º da Diretiva IVA e no artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA, impõe uma “fórmula” distinta, impondo ao sujeito passivo que “retire” do numerador e do denominador da fração relevante o montante equivalente à amortização de capital nos contratos de locação financeira»;
- a decisão proferida pelo TJUE no âmbito do processo C-183/13, apenas admite «incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.”»;
- as possibilidades permitidas pelo artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva IVA não foram transpostas pelo legislador nacional para o Código do IVA;
- «o método da percentagem de dedução só pode ser utilizado nas situações em que está previsto diretamente, na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º, e este método é o que consta do n.º 4, do mesmo artigo»;

- «embora a Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português «obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços», não foi legislativamente prevista no CIVA a possibilidade de aplicação de uma percentagem de dedução diferente da que se indica no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA»;
- «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 objetivo para efeitos do n.º 2 do artigo 23.º»;
- «não é um Ofício-circulado, que não é mais que uma instrução interna que apenas obriga os serviços, mas que não tem eficácia externa, que pode substituir-se à lei, impondo aos sujeitos passivos aquilo que a lei não prevê»;
- como o TJUE veio a esclarecer no processo C-153/17, «sempre que as modalidades de cálculo da dedução não tenham em conta uma afectação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confirmam direito à dedução, não se pode considerar que tais modalidades reflitam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações. Por conseguinte, tais modalidades não são suscetíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios».

No presente processo a Autoridade Tributária e Aduaneira, sustenta a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária e defende o seguinte, em suma:

- «quando estamos perante IVA suportado em bens ou serviços afectos a operações decorrentes do exercício de uma actividade económica, sendo que só algumas conferem direito à dedução, o método a utilizar é o pro rata; porém e sem prejuízo de a AT poder vir a impor condições especiais ou a fazer cessar o procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções

significativas na tributação, o sujeito passivo pode optar pelo método de afectação real, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nos dois tipos de operações (as que conferem direito à dedução e as que não conferem), devendo os critérios ser utilizados consistentemente durante todo o ano civil, podendo ser efectuados os ajustamentos no final do ano»;

- *«a Requerente utiliza dois métodos de dedução parcial: o método de afectação real para a dedução do IVA com a aquisição dos recursos exclusivamente afectos a operações que conferem direito à dedução e de operações que não conferem tal direito, e o método pro rata para a dedução do IVA de recursos comuns aos dois tipos de operações, tendo no exercício em apreço (2013) aplicado uma percentagem de 13%»;*
- *«não concordando com a percentagem utilizada, grosso modo por a mesma não possuir o mérito de medir o grau de consumo de cada um dos tipos de operações (com e sem direito à dedução), ter na sua base de cálculo grandezas que reflectem realidades bem diversas, sendo a falta de coerência das variáveis nele utilizadas susceptível de provocar vantagens ou desvantagens injustificadas, e de conduzir a “distorções significativas de tributação”, entendeu a IT ser de subtrair ao valor apurado pela Requerente relativo a operações tributadas (incluído no numerador e no denominador), o montante correspondente ao valor do capital contido nas rendas, ou seja, à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem locado, na medida em que esta não configura uma transmissão de bens ou prestação de serviços sendo que, apenas o montante correspondente a juros e outros rendimentos constitui o resultado financeiro imputável à actividade»;*
- *«a verdadeira prestação do locador é, por conseguinte, a cedência do uso da coisa, sendo que é nessa cedência que se afere o exercício da sua actividade económica no que respeita a esta operação – a locação financeira, e é obtido o respectivo valor acrescentado»;*

- «no final do contrato, o locador terá recebido (fraccionadamente, através da amortização financeira contida nas rendas) o valor integral equivalente ao custo do bem»;
- «o juro contido na renda constitui a retribuição dada pelo locatário em contrapartida do que recebeu - o gozo do bem, que constitui o valor acrescentado da operação de locação financeira na esfera do locador»;
- «as rendas da locação financeira não são rendas locatícias, nem representam a contrapartida da utilização do bem, objecto do contrato, e antes constituem, a amortização do mesmo bem, por forma a possibilitar que, no seu termo, o locatário possa exercer a opção da sua compra, pelo valor residual»;
- «a prestação efectuada pelo locador ao locatário, no âmbito de tais contratos de locação financeira, se concretiza, em substância, na concessão de financiamento, a qual pressupõe, necessariamente, como contrapartida, a cobrança de uma verba (renda) que agrega, para além dos juros e outros encargos correspondentes, o capital emprestado, que vai sendo amortizado»;
- «quanto ao IVA suportado com a aquisição prévia, o locador procede à sua dedução total e integral, motivo pelo qual, para assegurar a neutralidade fiscal, quando faz repercutir o custo do bem na esfera do locatário (componente amortização financeira contida na renda), fica obrigado à liquidação de IVA»;
- o mesmo sucede com as rendas de ALD;
- «é necessário que os bens e serviços de utilização mista cujo IVA se pretende alocar — ...sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações..., ou seja, esses bens e serviços têm que ter sido utilizados/adquiridos/incorporados nas operações elegíveis para efeitos de aplicação do artigo 23.º»;
- «sendo que a parte dos bens e serviços comuns ou mistos cujo IVA é dedutível, ao abrigo do artigo 23.º, tem que ter contribuído para a realização das operações sujeitas a IVA e isentas com direito à dedução»;
- «daqui resulta que, se tais bens e serviços comuns ou mistos não contribuíram para a realização de determinadas operações realizadas pelo sujeito passivo, essas

operações (sujeitas ou isentas) não devem ser consideradas para efeitos de aplicação do artigo 23.º»;

- «o que significa que o recurso a tal método origina distorções significativas na tributação, que o legislador entendeu afastar expressamente»;
- «quaisquer gastos relacionados com o bem objecto de locação (de afectação directa ou mistos) são incorridos, desde o início do período de locação, na vigência do respectivo contrato, pelo locatário, em virtude do bem se encontrar afecto à sua esfera»;
- «*não corresponde à realidade o invocado pela Requerente relativamente à alegada necessidade de considerar —(...) os restantes gastos (custos com avaliações) e réditos associados (como comissões e resultados da alienação), (...) gastos de financiamento suportados pelo Impugnante e dos gastos gerais (...), porquanto:*
 - » *os gastos com avaliação do bem objecto de locação efectuados previamente ao respectivo contrato, são gastos directos (afectação directa), aceites na sua totalidade na esfera do locador;*
 - » *os gastos com amortizações são dedutíveis na esfera do locatário, em virtude do bem, durante todo o período de vida do contrato, se encontrar afecto económica, contabilística e fiscalmente à esfera do locatário, pelo que não influenciam, de modo algum, o cálculo da percentagem de dedução do locador;*
 - » *os réditos associados a comissões obtidos na esfera do locador, são considerados (e foram efectivamente considerados) para efeitos do apuramento do valor de IVA a deduzir;*
 - » *os gastos gerais de financiamento são gastos directos associados à aquisição/construção prévia do bem objecto de locação, aceites na totalidade na esfera do locador»;*
- «a AT entende que a Requerente tem direito a deduzir todos e quaisquer custos directamente relacionados com a actividade de locação financeira (afectação real), bem como o direito a deduzir, simultaneamente, os custos indirectamente relacionados com a mesma actividade, porém e apenas na

medida da sua respectiva contribuição nessa actividade, conforme previsto na lei»;

- «a partir do início do contrato de locação financeira, o respectivo bem em objecto (cujo valor de aquisição corresponde à parcela amortização financeira/capital contida na renda), encontra-se afecto economicamente à esfera do locatário para efeitos da sua utilização, manutenção e rentabilização, conforme já referido, e não à esfera do locador, daí que os gastos comuns ou mistos incorridos pelo locador não possam ter tido qualquer relação com o bem em causa, por manifesta impossibilidade física»;*
- «é por este motivo que, para efeitos do cálculo da percentagem de dedução na esfera do locador, apenas se deve considerar a parte relativa ao juro (prestação de serviço e outros encargos), porque apenas esta recebeu a contribuição dos gastos comuns ou mistos cujo IVA suportado se pretende deduzir nos termos do artigo 23.º»;*
- «o outro componente da renda – a amortização financeira (capital), que consiste na repercussão, na esfera do locatário, do valor de aquisição do bem locado, não recebeu, em medida alguma, a contribuição dos gastos comuns ou mistos cujo IVA suportado se pretende deduzir, nos termos da citada disposição»;*
- «o método de cálculo utilizado pelo Impugnante para proceder à afectação do IVA contido nos gastos comuns, nos termos do artigo 23.º, foi onerado com o valor do capital contido nas rendas de locação financeira»;*
- «os gastos comuns cujo IVA se pretende imputar nos termos do artigo 23.º não contribuíram, em medida alguma, para a constituição do elemento “capital” que o Impugnante repercutiu no locatário por meio da amortização financeira contida na renda de locação financeira (condição prévia estabelecida pelo legislador);»*
- «como tal, o método de cálculo utilizado pelo Impugnante apresenta-se desconforme, dado que, da sua aplicação resulta uma distorção significativa na tributação que se traduziu na dedução indevida do montante de IVA*

- contido nos gastos comuns ou mistos, correspondente à diferença entre a percentagem de 13% apurada pelo Impugnante e o coeficiente de imputação específico de 6% apurado pela AT»;*
- «a al. b) do n.º 3 do artigo 23.º do CIVA confere à AT a possibilidade de, no caso de entender que o método pro rata causa distorções significativas na tributação, impor aos sujeitos passivos a tributação pelo método de afectação real com base em critérios objectivos de imputação»;*
 - a «orientação, consubstanciada neste Ofício-Circulado, ao qual também alude o RF, para além de devidamente fundamentada, dirige-se a todo um determinado sector de actividade económica, sendo que a notificação de cada um dos Sujeitos Passivos nessas condições, como pretende a Requerente, não seria “razoável” nem “exequível”, e visa esclarecer procedimentos a adoptar para apuramento do direito à dedução pelas instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as actividades de Leasing e de ALD»;*
 - «verificada a circunstância prevista na al. b) do n.º 3 do artigo 23.º (que não é de verificação cumulativa com a da alínea a) do mesmo n.º 3), consubstanciada na dedução de imposto suportado com a aquisição/utilização/incorporação de gastos comuns numa proporção desconforme, em virtude dessa proporção se encontrar onerada com valores referentes a operações para as quais não concorreram esses recursos, pode a AT, no exercício da prerrogativa prevista na norma em presença, afastar o método pro rata e eleger, como critério de determinação do grau de utilização efectiva, o montante de réditos gerados pela actividade sujeita e isenta com direito à dedução de IVA, para a obtenção dos quais foi necessário adquirir/incorporar/utilizar os recursos cujo IVA que se pretende alocar nos termos do artigo 23.º, conforme instruções constantes do supra referido Ofício Circulado n.º 30108»;*
 - «este procedimento revela-se objectivo e consistente, em virtude de permitir estabelecer facilmente o grau de contribuição dos «inputs», dado pela proporção (peso) dos respectivos «outputs» realizados, apresentando ainda*

- a vantagem de ser exclusivamente sustentado nos valores e factos submetidos, contabilística e fiscalmente, pela própria Requerente»;*
- «nos contratos de locação financeira realizados pelos Bancos, em regra, a utilização de bens e serviços de utilização mista é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão, e não pela disponibilização dos bens»;*
 - «não há que apurar qual o grau de utilização dos bens ou serviços de utilização mista que seja imputável ao financiamento e gestão dos contratos de locação financeira, mas apenas se o caso cai na regra geral enunciada pelo TJUE – nas operações de locação financeira realizada pelos Bancos, a utilização de certos bens e serviços de utilização mista é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos e não pela disponibilização dos bens»;*
 - «a Requerente não veio demonstrar que, nas operações de locação financeira que realiza, a utilização de certos bens e serviços de utilização mista é sobretudo determinada pela disponibilização dos bens e não pelo financiamento e pela gestão dos contratos, ónus que sobre si impendia nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT»;*
 - «a percentagem de dedução determinada pela IT baseou-se apenas na parte das rendas correspondentes aos juros e outros rendimentos ou ganhos, que constituem, de facto, a contrapartida dos gastos de financiamento e de gestão dos contratos, ambos suportados pela Requerente como locador financeiro, dado que constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização de operações de locação financeira, verificando-se, assim, a situação regra a que se alude naquele Acórdão do TJUE»;*
 - «não decorre da norma (artigo 23.º do CIVA) que a imposição de “condições especiais” seja para o futuro, antes decorrendo do seu teor “... no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar, ou —... conduza ...”».*

3.2.2. Apreciação da questão

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

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

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

A Requerente não aplicou este regime.

Em regra, o IVA que for suportado pelo sujeito passivo na aquisição dos meios utilizados exclusivamente na sua actividade 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 meios utilizados indiferentemente tanto na actividade tributada, como na actividade económica isenta da Requerente.

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). (⁵)

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 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 *«afectação real»* (ponto 8).

Segundo os pontos 8 e 9, a *«afectação real»* deverá fazer-se de duas formas:

- se for possível, faz-se *«a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades»* (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.

⁵ 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.

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 afectação real, com base em critérios objectivos, pelo que, no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, a Requerente deveria ter feito aplicação do que refere no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108.

No entanto, a Requerente defende que este método é ilegal, pelo que deve ser determinado o *pro rata* de dedução, como fez, 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 ALD não apenas o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de locação financeira 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*».

Na linha do decidido pelo TJUE, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu já, no acórdão de 29-10-2014, proferido no processo n.º 01075/13, que *«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 utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes no âmbito daqueles seus contratos, que corresponde aos juros»*.

É de notar, no entanto, que, nos termos do artigo 267.º do TFUE (⁶), 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 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, como já se entendeu no acórdão proferido no processo arbitral n.º 309/2017-T, afigura-se que a referida decisão do TJUE assenta num erro de interpretação do direito interno português, ao pressupor o Estado Português havia utilizado alguma das faculdades previstas no n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE, designadamente de *«obrigar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade»* ou *«obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços»*.

De qualquer forma, há que ter em consideração que faculdades previstas nas alíneas do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, não são disposições de aplicação directa, pois são dirigidas aos *«Estados-Membros»*, que podem autorizar ou obrigar os sujeitos passivos a efectuarem a dedução em termos diferentes dos previstos nas regras dos artigos 173.º, 174.º e 175.º.

⁶ 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;
b) Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

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**.

Assim, ao abrigo daquele a n.º 2 do artigo 173.º do CIVA, os Estados-Membros podem optar por impor o uso de um determinado método de dedução do IVA relativo aos designados custos comuns para os sujeitos passivos mistos, bem como podem, 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.

Mas, o certo é que o Estado Português não utilizou essas faculdades, prevendo no artigo 23.º do CIVA apenas dois métodos de dedução para os bens de utilização mista afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica:

- a aplicação de uma *«percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução»* [n.º 1 alínea b) do artigo 23.º 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, isto é, *«efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados»*, situação que entendeu verificar-se em situações do tipo das dos autos, como se refere no Ofício Circulado n.º 30108.

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 *«afecção 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»*.

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 real 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 de impor a afectação real, não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem de 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 o artigo 173.º, n.º 2, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português, além do mais, *«obrigar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade»* e *«obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços»*, não foi

legislativamente prevista no CIVA a possibilidade de aplicação de uma percentagem de dedução diferente da que se indica no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.

E, não tendo essa possibilidade sido **legislativamente** prevista, não a pode aplicar a Autoridade Tributária e Aduaneira, pois está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua actuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55º da LGT) e explicitado no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que «os *órgãos da Administração Pública* devem 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».
(⁷)

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 correcção efectuada, que tem como pressuposto a obrigatoriedade de tal utilização.

No que concerne à necessidade de aplicação do método referido por imposição do princípio da neutralidade, não são indicadas nem demonstradas pela Autoridade Tributária e Aduaneira as razões por que tal método é necessário para assegurar a igualdade de todas as empresas, sendo certo que, na perspectiva do legislador nacional, a aplicação do *pro rata*

⁷ 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 proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.».

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

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.

Aliás, 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 **legislativa** nacional, em matéria em que não é directamente aplicável qualquer norma de direito da União Europeia, sempre seria um obstáculo intransponível à sua aplicação, por força do **princípio da legalidade**, em que se insere o da **hierarquia das fontes de direito**, à face do qual não é constitucionalmente admissível que seja reconhecido a actos de natureza não legislativa *«o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos»* (artigo 112.º, n.º 5, da CRP), para mais em matéria sujeita ao princípio da legalidade fiscal, em que se está perante matéria inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP].

Na verdade, a força vinculativa das circulares e outras resoluções da Autoridade Tributária e Aduaneira de natureza geral e abstracta, publicitadas, circunscreve-se à ordem administrativa, pois resulta somente da autoridade hierárquica dos agentes de onde provêm e

dos deveres de acatamento dos subordinados aos quais se dirigem. Por isso, as orientações genéricas da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente quanto à interpretação da lei fiscal, apenas vinculam os funcionários sobre quem o emissor tem posição superior na hierarquia, mas essas orientações não vinculam os particulares, cidadãos ou contribuintes, nem os Tribunais, que devem interpretar e aplicar as leis fiscais sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela Administração fiscal através dos referidos «despachos genéricos, das circulares e das instruções» (artigo 203.º da CRP).^(8) 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, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar»**.

Como resulta desta parte final, na perspectiva do TJUE, não é compaginável com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE a imposição aos contribuintes de uma percentagem de dedução especial **de forma genérica**, independentemente da comprovação da utilização real dos bens e serviços, **casuisticamente apurada**, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo ao entender que decorre daquela decisão do TJUE *«que sobre a matéria de facto se formule um juízo de facto sobre se a utilização desses*

⁸ Neste sentido, pode ver-se MANUAL DE DIREITO FISCAL, Pedro Soares Martinez, Edições Almedina, Coimbra, 1.ª Reimpressão -1984, página 109.

bens e serviços de utilização mista é ou não, sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos» (⁹).

Ora, no caso em apreço, como bem defende a Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira partiu do pressuposto de que utilização de bens ou serviços mistos «*é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos (...) celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos*», sem ter feito qualquer diligência no sentido de apurar, **em concreto**, qual a utilização que é dada a cada um desses bens ou serviços (designadamente não tendo feito qualquer referência a isso nos vários pedidos de informação que constam do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral), que nem sequer identifica, e sem que conste do procedimento inspectivo qualquer elemento de prova sobre essa matéria.

O princípio do inquisitório, enunciado este artigo 58.º da LGT, situa-se **a montante do ónus de prova** (acórdão do STA de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a uma situação de dúvida (*non liquet*) sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de facto é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.

Assim, «*o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito*» (artigo 72.º da LGT) e no procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar actas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas

⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2017, processo n.º 0485/17, em que se entendeu que, na sequência decisão do TUJE proferida no processo C-183/13, tinha sido necessário ampliar a matéria de facto «*no sentido de apurar se, **no caso concreto**, no âmbito de operações de locação financeira para o sector automóvel, a utilização de bens e serviços de utilização mista (afectos a actividades que conferem direito a dedução de IVA e a actividades isentas) foi, ou não, principalmente determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira que a recorrente celebrou com os seus clientes ou pela disponibilização dos veículos*». (negrito nosso)

Na mesma linha, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 04-03-2015, processos n.ºs 081/13 e 01017/12, refere-se a necessidade de ser reapreciada a matéria de facto «*para que se possa decidir se a fórmula de cálculo do pro rata utilizada pela Administração Tributária, **em concreto**, pode fundamentar as correcções efectuadas e que conduziram aos actos de liquidação impugnados*». (negrito nosso)

e promover a realização de perícias ou inspecções oculares» (artigo 50.º do CPPT), **independentemente de o ónus da prova recair ou não sobre o contribuinte.**

Por isso, não podem aplicar-se as regras do ónus da prova contra o sujeito passivo, valorando contra ele as dúvidas sobre a matéria de facto, em situação em que não foi cumprido adequadamente o princípio do inquisitório.

De qualquer forma, neste caso está-se perante a falta de prova dos pressupostos de facto que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca como suporte da correcção que efectuou, pelo que as dúvidas sobre tais pressupostos têm de ser procedimental e processualmente valoradas contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, por força do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT e no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

A isto acresce ainda que jurisprudência mais recente do TJUE, repensando explicitamente a adoptada no processo C-183/13, veio esclarecer que *«sempre que as modalidades de cálculo da dedução não tenham em conta uma afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confirmam direito à dedução, não se pode considerar que tais modalidades reflitam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações. Por conseguinte, tais modalidades não são suscetíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios»*.

E no mesmo acórdão, o TJUE concluiu que *«os Estados-Membros **não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega**, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios»* (acórdão de 18-10-2018, processo C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK) Ltd).

Assim, o método previsto no ponto 9. do Ofício Circulado n.º 30108, que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, também sob esta perspectiva é incompatível com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE.

As decisões do TJUE proferidas em reenvio prejudicial têm carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quanto à interpretação do direito da União Europeia, 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).

Pelo exposto, conclui-se que a correcção efectuada, para além de enfermar de erro sobre os pressupostos de direito, por errada interpretação dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 23.º do CIVA e ofensa do princípio da legalidade, enferma também de erro sobre os pressupostos de facto, ao considerar, sem que tal se tenha provado, que a utilização de bens ou serviços mistos foi sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos bens.

Estes vícios justificam a anulação da liquidação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de IVA, em que se integra (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enferma dos mesmos vícios.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em vícios de violação de lei, que asseguram estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões colocadas, de harmonia com o disposto nos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4. Indemnização por garantia indevida

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.

A Requerente prestou garantias bancárias para suspender as execuções fiscais n.ºs ...2016... e ...2016..., instauradas para cobrança coerciva das quantias liquidadas.

Com essas garantias bancárias, com os n.ºs ... e ..., a Requerente suportou até 07-06-2019, despesas nos montantes de € 94.873,28 e € 7.449,54, respectivamente.

A Requerente pede indemnização pelas despesas suportadas suportados com a prestação e manutenção das garantias, desde a data da sua emissão e até à prolação da decisão favorável na presente ação arbitral.

O artigo 171.º do CPPT estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a **«legalidade da dívida exequenda»**, pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, ***é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.***

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

- 1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*
- 3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente*

lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

No caso em apreço, os erros subjacentes às liquidações de impugnadas são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois elas foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esses erros fossem praticados.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pelas garantias prestadas.

Até 07-06-2019, a Requerente suportou despesas com as garantias no montante total de € 102.322,82 (€ 94.873,28 + € 7.449,54).

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização até à data da prolação deste acórdão, a condenação terá de ser efectuada na quantia que se considera já provada (€ 102.322,82) acrescida da que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão [artigos 565.º do Código Civil e 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicável nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

5. Decisão

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente as liquidações de IVA n.º 2016..., e de juros compensatórios n.º 2016..., nas partes em que têm subjacentes a substituição da percentagem de dedução nos custos comuns de 13% por um coeficiente de imputação específico de 6%;
- c) Julgar procedente o pedido de indemnização por garantia indevida e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar a Requerente a indemnização no montante já provado de € 102.322,82, acrescido das despesas que vierem a ser

liquidadas em execução do presente acórdão, até à data em que é proferido (como é pedido no artigo 178.º do pedido de pronúncia arbitral).

6. 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 **€ 3.784.300,81**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 48.042,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 31-10-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Marcolino Pisão Pedreiro)

(João Menezes Leitão)