

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 456/2019-T

Tema: IVA – Exceção de incompetência; direito à dedução; *Pro rata*; Locação financeira; Circular.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. João Pedro Rodrigues e Dra. Cristina Aragão Seia (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18-09-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, doravante abreviadamente designada por "Requerente", anteriormente denominada **B...**, com o número de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., n.º..., Lisboa, vem, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária doravante designado como "RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a pronúncia sobre a (i)legalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA"), respeitante ao último período de 2016, com o n.º..., no montante de € 703.670,13, e a consequente declaração de (i)legalidade parcial daquele acto de (auto)liquidação de IVA

A Requerente pede ainda a restituição da quantia que considera indevidamente paga e juros indemnizatórios.

Subsidiariamente, a Requerente pede reenvio prejudicial para o TJUE.

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 10-07-2019.

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 29-08-2019, 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 18-09-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência dos pedidos e suscitando a questão da incompetência do Tribunal Arbitral para condenar a AT na devolução do concreto montante de € 703.670,13.

Por despacho de 26-10-2019 as Partes foram notificadas para comprovarem qual a percentagem definitiva para o ano 2016 que foi aplicada para determinar o IVA dedutível quanto a recursos de utilização mista.

As Partes apresentaram esclarecimentos.

A Requerente veio responder à excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por despacho de 11-11-2019, 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 DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar a excepção de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

2. Matéria de facto

- A.** A Requerente é uma instituição de crédito do tipo caixa económica bancária, cujo objecto social consiste na realização das operações descritas no artigo 4.º, n.º 1 do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro;
- B.** No âmbito da sua actividade, a Requerente realiza operações financeiras enquadráveis na norma de isenção constante do n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA, que não conferem o direito dedução deste imposto, como é o caso das operações de financiamento/concessão de crédito;
- C.** Simultaneamente, a Requerente realiza também operações que conferem o direito à dedução deste imposto, designadamente operações de locação financeira mobiliária e custódia de títulos;
- D.** Relativamente às situações em que a Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas, aplicou, para efeitos de exercício do direito à dedução, o método da imputação directa, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA;
- E.** Nas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente na realização de operações que não conferem o direito à dedução, a Requerente não deduziu qualquer montante de IVA;
- F.** Nas situações em que a Requerente identificou uma conexão directa, mas não exclusiva, entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas, e conseguiu determinar critérios objectivos do nível/grau de utilização efectiva, aplicou o método da afectação real, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA, o que sucedeu, nomeadamente, quanto aos encargos especificamente associados à aquisição de Terminais de Pagamento Automático ("TPA's");

- G. A Requerente não considerou viável determinar um ou vários critérios objectivos passíveis de permitir, de forma rigorosa e segura, o montante do IVA dedutível, através do método da afectação real, nas aquisições de recursos de utilização mista";
- H. Para determinar a medida (quantum) de IVA dedutível relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afectos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de "utilização mista"), a Requerente aplicou o método geral e supletivo da percentagem de dedução, conforme previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA;
- I. A referida percentagem de dedução foi determinada com cálculo do coeficiente de imputação específico definitivo do ano 2014, em consonância com o preceituado no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA;
- J. A 09-02-2017, a Requerente apresentou a Declaração periódica de IVA respeitante ao período de dezembro de 2016 onde nos termos do n.º 6 do art.º 23.º do CIVA procede à regularização do imposto dedutível relacionado com bens de utilização mista, declarando para o efeito no campo 40 o montante de € 917.940,43;
- K. Nessa autoliquidação, a Requerente apurou, por lapso, um *pro rata* definitivo de 2% (dois por cento), tendo apresentado Reclamação Graciosa, com fundamento em erro na autoliquidação de IVA aquando do apuramento da percentagem de dedução de imposto nos termos do n.º 6 do art. 23.º do CTVA peticionando a consideração do *pro rata* definitivo de 4%;
- L. A referida reclamação, que teve o n.º ...2018..., veio a ser deferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo a mesma aceite a alteração do *pro rata* definitivo para 4% (quatro por cento);
- M. No Quadro 3 do Anexo 40, a título de “Regularizações abrangidas pelos art.ºs 23.º a 26”, tanto na primeira declaração apresentada como na de substituição, encontra-se cifrada em € 639.773,43, mas a regularização devida nos termos do n.º 6 do art.º 23.º do CIVA no ano de 2016 foi apenas de € 327.753,50;

- N. Em 14-02-2017, a Requerente apresentou uma declaração de substituição com a autoliquidação de IVA respeitante ao mês de Dezembro de 2016, com a declaração periódica n.º ... que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- O. Com base no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira vertido no Ofício-Circulado n.º 30.108, a Requerente não incluiu no cálculo da referida percentagem de dedução os montantes respeitantes às amortizações financeiras do leasing;
- P. Em 28-12-2018, a Requerente apresentou reclamação graciosa da autoliquidação de IVA do período de Dezembro de 2016, solicitando que o ato tributário de autoliquidação de IVA relativo ao último período de 2016 fosse anulado na parte referente ao IVA que resulta da divergência de aplicação daquelas percentagens aos bens e serviços com utilização mista;
- Q. A reclamação graciosa referida foi indeferida por despacho de 08-04-2019, com os fundamentos de uma informação que consta do documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais o seguinte:

.1 Quesito Único: Erro na autoliquidação por desconsideração do montante do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de locação financeira no apuramento do pro rata definitivo de dedução: € 703.670,13

V.1.1 Factos e Enquadramento Jurídico-Tributário

15. A Reclamante constitui-se como uma sociedade comercial que se enquadra para efeitos de IVA no regime normal de periodicidade mensal.

16. A questão em análise, nos presentes, autos consubstancia-se num alegado erro de autoliquidação de IVA, efetuada pelo sujeito passivo, reativa ao período de dezembro de 2016.

17. A Reclamante é uma instituição de crédito abrangida pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.

18. No âmbito da sua atividade, a Reclamante realiza, por um lado, operações financeiras que se encontram enquadradas no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente, financiamento/concessão de crédito, operações que configuram isenções simples ou incompletas pois não conferem direito à dedução do IVA suportado.

19. Por outro lado, pratica, simultaneamente, outro tipo de operações financeiras, como a celebração de contratos de locação financeira mobiliário, que conferem direito à dedução (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA).

20. Nestes termos, tendo em consideração a natureza das atividades praticadas, a Reclamante qualifica-se como um sujeito passivo "misto".

21. Relativamente às operações afetas à aquisição de bens e serviços de utilização mista, operações de locação financeira (Leasing e ALD), a CEMG recorreu ao método do coeficiente de imputação específico constante no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009 (da Área de Gestão Tributária do IVA) que determina que apenas deve ser considerado, no cálculo da percentagem de dedução, o montante anual correspondente aos juros e outros encargos, excluindo-se a componente de amortização de capital contida nas rendas da locação financeira.

22. Nessa medida, afirma ter apurado uma percentagem de dedução definitiva de 4% que determinou um valor a deduzir de € 562.936,10 - ponto 16.º da petição de Reclamação Graciosa.

23. Sucede que, no entendimento da Reclamante, a solução preconizada pela AT no Ofício-Circulado n.º 30108 é ilegal, uma vez que, não só impõe a aplicação do método da afetação real quando não se encontram preenchidos os pressupostos legalmente previstos para tal "imposição autoritária" (cf. ponto 73.º da petição de Reclamação Graciosa), como, também, expurga do cálculo da referida percentagem o valor das amortizações financeiras, violando o

disposto no n.º 4 e 5 do artigo 23.º do CIVA, conjugado com o artigo 173.º e 174.º da Diretiva IVA (cf. pontos 74.º a 76.º da petição em análise).

24. Se assim não fosse a percentagem de dedução seria de 9% (contra os 4% referidos), o que determinaria um valor a deduzir de € 1.266.606,23, constatando a Reclamante uma diferença, em seu prejuízo, de €703.670,13 (cf. ponto 17.º a 19.º da petição de Reclamação Graciosa).

25. Não se conformando, por entender que é ilegal a aplicação da restrição imposta pela AT, veio interpor a presente Reclamação Graciosa, pugnando pela anulação parcial do ato de autoliquidação de IVA efetuada pelo sujeito passivo, relativamente ao período de dezembro de 2016, decorrente da existência, na sua perspetiva, de erro na determinação da percentagem de dedução do pro rata.

E em consequência, pugna pela (o)

a) Anulação parcial da autoliquidação de IVA que resultou da aplicação da percentagem de dedução de 4% aos "custos" comuns e residuais, percentagem essa que foi determinada de acordo com as instruções (alegadamente ilegais) constantes do Ofício-Circulado n.º 30108, quando a percentagem de dedução (no entender da Reclamante) deveria corresponder a 9%, por aplicação dos n.º 1 a 4 do artigo 23.º do CIVA e do artigo 174.º da Diretiva IVA e, consequentemente, defende ser devida a restituição à Reclamante do valor do IVA (alegadamente) pago em excesso, no montante de € 703.670,13,

b) Direito a juros indemnizatórios. por entender (no caso de deferimento da presente Reclamação Graciosa) estarem preenchidos os pressupostos do artigo 43.º da LGT.

v.1.2. Síntese das alegações da Reclamante

26. Após uma exposição sucinta sobre a tempestividade e adequação do meio deduzidos, a Reclamante apresenta a descrição da situação, bem como os fundamentos que a levam a pugnar pelo deferimento da sua pretensão.

27. Trotando-se o IVA de um imposto harmonizado pelo sistema comunitário, a Reclamante começa por enquadrar as operações de Leasing e ALD na designada Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006), mais precisamente no artigo 73.º, que define o valor das operações como o montante da contraprestação a receber em relação às mesmas (cf. pontos 43.º a 45.º da petição em análise).

28. No caso de locação financeira a contraprestação consubstancia-se na renda, assumindo esta uma natureza unitária, face à inutilidade de se cindir as suas diversas componentes para efeitos de determinação do valor tributável, sobre o qual recai a incidência de IVA, devendo esse valor corresponder a "renda recebida ou a receber do locatário", nos termos dispostos na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVAA.

29. No entender da Reclamante, desde que não esteja em causa qualquer isenção legalmente prevista, as rendas de contratos de locação financeira são integralmente sujeitas a IVA - tributação unitária – quer na parte que respeita à amortização financeira ou do capital, quer na parte correspondente aos juros e a remuneração de outros encargos?

30. Todavia, no que concerne à aplicação do regime de dedução parcial, a Reclamante alega que a posição preconizada pela AT não é concordante com as normas comunitárias transpostas para o normativo nacional aplicável (CIVA)6.

31. Isto porque, o método da percentagem de dedução - pró rate - respeitante ao IVA dos bens e serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito a dedução, como operações sem direito a dedução, ou seja, com utilização mista, se encontra formulado nos artigos 173.º a 175.º da Diretiva IVA, e tem carácter imperativo para efeitos de determinação do IVA, proporcionalmente dedutível, traduzindo-se no cálculo que resulta de uma razão que inclui os seguintes montantes?:

- 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 as operações que não confirmam direito à dedução.

32. De seguida, o sujeito passivo defende o afastamento da aplicabilidade do único método estabelecido no normativo nacional como alternativo ao *pró rate*, e que encontra acolhimento expresso no artigo 23.º do CIVA, o da dedução parcial do IVA com base na afetação real dos bens ou serviços adquiridos.

33. E fá-lo por inobservância (segundo a Reclamante) dos respetivos pressupostos de aplicação, definidos nos termos dos n.ºs 2 e 3 da mesma norma, uma vez que a Reclamante não só não optou pelo método da afetação real, como apenas exerce uma única atividade. Ainda que se verificasse esta última condição, era necessário que, cumulativamente, a aplicação do método *pro rata* conduzisse a distorções significativas na tributação".

34. Pelo que, não se verificando os pressupostos preceituados no n.º 3 do artigo 23.º do CIVA, referentes ao exercício de atividades económicas distintas, bem como à ocorrência de distorções na tributação, a Reclamante defende que a AT não pode impor a adoção do método da afetação real.

35. Ainda assim, ressalva a Reclamante, a aplicação do método alternativo à aplicação do *pro rata*, se enquadrável no caso em apreço, consistiria na afetação (utilização efetiva) dos bens ou serviços adquiridos pelas diversas operações ativas, em função da utilização efetiva dos mesmos e não na utilização de quaisquer fórmulas de cálculo da percentagem de dedução "à medida" das Autoridades Tributárias e divergente das instituídas, quer no normativo comunitário?

36. E, deste modo, entende que as normas regulamentares do Ofício Circulado n.º 30108 são inválidas, por padecerem de ilegalidade sustentada na imposição do método da afetação real quando não se verificam os pressupostos legalmente determinados e que legitimam tal imposição."

37. A Reclamante considera, ainda, ilegal a aplicação de uma percentagem de dedução calculada com exclusão de uma parte do valor das operações de

locação financeira (a componente de amortização do capital) para efeitos de IVA (leia-se, para cálculo do pró rata), divergindo da fórmula única e injuntiva prevista no artigo 174.º da Diretiva IVA e nos n.ºs 4 e 5 do artigo 23.º do CIVA.

38. Entende o sujeito passivo estar perante uma posição desprovida de qualquer base legal, por colidir e ser incompatível com as normas constantes do artigo 23.º do CIVA, conjugado com os artigos 173.º e 174.º da Diretiva comunitária, ao caso aplicável".

39. Concluindo no sentido de que o procedimento adoptado pela Reclamante, "(...) em estrito cumprimento da obrigação imposta pela Autoridade Tributária e Aduaneira (...)" se apresenta em desconformidade com o sistema comum do IVA."

40. A fim de sustentar a sua posição, a CEMG invoca diversas decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), nomeadamente, nos pontos 85.º a 147.º da sua exposição.

41. Face ao exposto, e por entender que é ilegal a aplicação da restrição, imposta pela AT. no critério utilizado na determinação da percentagem de dedução do imposto, veio a Reclamante interpor a presente Reclamação Graciosa, pugnando pela anulação parcial da autoliquidação de IVA por si efetuada, relativamente ao período de 2016, e que, em seu entender, originou uma entrega em excesso de imposto ao Estado, no montante total de €703.670,13.

V. 1.3. Apreciação do mérito

42. Após análise do requerimento de Reclamação Graciosa, cumpre tecer as seguintes considerações quanto aos fundamentos invocados pelo sujeito passivo para sustentar a sua posição.

43. De facto, tendo em consideração o invocado, conclui-se que a questão em causa se reconduz em aferir a eventual ocorrência de erro no apuramento da percentagem de dedução definitiva do IVA referente aos bens e serviços de utilização mista, relativos ao período de 2016, nomeadamente, com a

consideração do valor referente ao capital das rendas aturadas no âmbito dos contratos de locação financeira para determinação do pro rata do respetivo período de tributação.

44. A pretensão da Reclamante traduz-se na anulação parcial da autoliquidação de IVA, subjacente à declaração periódica n.º ..., correspondente ao período de dezembro de 2016 (1612), alegando a entrega em excesso da importância de € 703.670,13, a acrescer juros indemnizatórios. por considerar tratar-se de um erro na autoliquidação decorrente do cumprimento de instruções administrativas emitidas pela AT e, consequentemente, imputável a esta.

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

46. Antes de procedermos à apreciação do mérito da presente Reclamação Graciosa, importa aludir ao facto da Reclamante se enquadrar, em sede de IVA, no regime normal, com periodicidade mensal, assumindo a natureza de sujeito passivo "misto".

47. Assume a natureza de sujeito passivo misto devido ao facto de realizar operações financeiras que não conferem o direito à dedução de IVA. por se encontrarem isentas ao abrigo do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA e operações com liquidação de IVA, como acontece, por exemplo, com as rendas e ALD, que conferem direito à dedução do IVA suportado.

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

49. No conjunto das operações que conferem direito à dedução de IVA, integram-se os contratos de locação, nos quais a Reclamante assume a posição

de locadora e, nessa qualidade, adquire os bens (ou o financiamento para a sua aquisição) que são objeto desses contratos, acrescidos de IVA, sendo os mesmos entregues aos respetivos locatários para seu uso e fruição.

50. Em contrapartida, a Reclamante atura rendas aos locatários, às quais acresce o IVA.

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

52. No exercício de 2016, acompanhando o entendimento preconizado pela AT, a Reclamante afirma não ter considerado quer no numerador, quer no denominador, da fórmula de cálculo do pro rata o valor do capital das rendas de locação financeira, apurando uma percentagem de dedução definitiva de 2%, a que correspondeu uma regularização de € 639.773,43.

53. De facto, não obstante a Reclamante insistir no apuramento dum quociente de imputação de 4%, a verdade é que na declaração periódica de dezembro de 2016 (n.º...), a regularização de € 639.773,43 que consta do quadro 3 do Anexo 40, por aplicação do disposto no art.º 23.º do CIVA, foi supostamente efetuada com o quociente de 2%.

54. A revisão do quociente de imputação de 2% para 4% é uma pretensão sua, efetuada através do expediente de reclamação graciosa, conforme descrito no parágrafo 16 da petição, e como tal não traduz a actualidade e a situação jurídico-tributária vigente.

55. Igualmente desconcertante é o montante que a Reclamante afirma ter regularizado, supostamente de € 562.936.10, que, conforme já referimos, não corresponde ao montante inscrito na declaração periódica.

56. Porém, a questão central da sua pretensão é a não inclusão da componente de amortização de capital relacionada com as operações de Leasing e ALD. o

que conduziria ao apuramento de uma percentagem de dedução de 9%, contra os 4% refletidos na declaração periódica de IVA relativa ao período de dezembro de 2016, o que significaria uma dedução equivalente ao montante de € 1.266.606,23.

57. Efetuado o necessário enquadramento factual, procede-se à análise, propriamente dita, dos argumentos aduzidos pela Reclamante, com vista a apreciação do mérito da Reclamação Graciosa.

58. Face à questão em análise nos presentes autos, importa ressaltar que não se considera existir qualquer erro no preenchimento da declaração, consubstanciado em erro no apuramento do pro rata de dedução, e bem assim, não se vislumbra a existência de qualquer ilegalidade quanto ao entendimento defendido na mencionada instrução administrativa.

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

60. O Ofício-Circulado n.º 30108 de 30 de janeiro de 2009, do Gabinete do Subdiretor-Geral - Área de Gestão Tributária do IVA, veio contemplar a doutrina defendida pela então DGCI (atual AT) que visou (...) divulgar a correia interpretação a dar ao artigo 23.º do Código do IVA no que respeita à sua aplicação pelas instituições de crédito que exercem, entre outras, a atividade de Leasing ou de ALD (...)"

61. Da leitura do mesmo, conclui-se que o apuramento da percentagem de dedução definitiva antes referida, 4%, foi efetuado, pela Reclamante, em perfeita concordância com os termos aí previstos, que se transcrevem:

"(...) 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. (...) - sublinhado nosso.

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

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

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

65. De acordo com o artigo 1.º do referido D.L., a locação financeira é o "(...) contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados."

ss. Nesse sentido, António Menezes Cordeiro afirma que a "(...) locação financeira é o contrato pelo qual - o locador financeiro - concede a outra - o locatário financeiro - o gozo temporário de uma coisa corpórea, adquirida, para o efeito, pelo próprio tocador, a um terceiro, por indicação do locatário (...)"

67. Trata-se, portanto, de um contrato comumente utilizado como forma de proporcionar crédito bancário, pelo qual, a instituição financeira, perante solicitação do interessado, adquire o bem em causa e cede-o a este em locação, ficando o mesmo, obrigado a pagar uma "(...) retribuição que traduza a amortização do bem e os juros; no final, o locatário poderá adquirir o bem pelo valor residual ou celebrar novo contrato; poderá, ainda, nada fazer."¹⁵

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

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

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

71. No entanto, não podemos abstrair-nos do facto de essas operações de locação (Leasing e ALD) consubstanciarem uma modalidade de crédito, pelo que a atividade da entidade locadora é, em substância, a concessão de financiamento, cuja contrapartida remuneratória é constituída, essencialmente, por juros e outros encargos incluídos nas rendas.

72. Refere a Reclamante, invocando o disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, que a contraprestação decorrente deste tipo de contratos (rendas) goza de uma natureza unitária na medida em que o valor tributável em sede de IVA corresponde ao valor da renda recebida ou a receber (cf. ponto 47.º da petição de Reclamação Graciosa).

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

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

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

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

77. Note-se que, na perspetiva da operação enquanto operação de concessão de financiamento, o valor de aquisição do bem objeto de contrato de locação corresponde ao capital financiado que constitui a componente de amortização financeira na renda liquidada pelo tocador ao locatário.

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

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

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

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

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

83. A atividade principal da locadora não consiste na compra e venda de bens, mas tão só na concessão de créditos a terceiros para aquisição desses bens,

ainda que se substitua aos destinatários dos bens na aquisição, reservando para si o direito de propriedade, e dessa atividade obter, fundamentalmente, juros.

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

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

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

87. O entendimento da AT pugna, assim, pela inadmissibilidade do exercício do direito à dedução ilegítimo, na medida em que, a eventual execução do procedimento defendido pela Reclamante colocaria em causa a neutralidade pascal inerente à mecânica do IVA.

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

89. São dois os métodos de dedução previstos no artigo 23.º do CIVA.

90. Por um lado, o denominado método da afetação real, que "(...) consiste na aplicação de critérios objectivos, reais, sobre o grau ou a intensidade de

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

91. Por outro lado, o método da percentagem de dedução ou pró rara, definido na alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 23.º, e desenvolvido nos n.ºs 4 a 8 do mesmo preceito legal.

92. No fundo, trata-se de uma dedução parcial, que se traduz no facto do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados num e noutro tipo de operações, apenas ser dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.

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

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

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

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

96. É precisamente no âmbito dos poderes conferidos à Administração Tributária pela alínea b) do n.º 3 do artigo 23.º CIVA, que tem por base a faculdade que vinha conferida na alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva. que se enquadra o Ofício-Circulado n.º 30108, aqui em discussão, prevendo uma solução que permita afastar a possibilidade de ocorrência de distorções significativas, quando estamos perante sujeitos passivos que realizem operações de locação financeira e ALD.

97. Assim, o Ofício-Circulado no seu ponto 9. prescreve que "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 furos 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" (sublinhado nosso).

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

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

100. Por outro lado, tal não significa que os sujeitos passivos sejam obrigados a seguir o entendimento preconizado no Ofício-circulado, aplicando o critério nele definido, com efeito, como decorre do mesmo, a AT aceita que as instituições financeiras recorram a outros critérios de afetação real, desde que, os mesmos se mostrem idóneas ao fim pretendido.

101. Posto isto, a questão que se coloca é saber se o procedimento adotado pela Administração está conforme com as normas internas e comunitárias, em especial o artigo 16.º e 23.º do CNA, bem como com os artigos 174.º e 175.º da Diretiva.

102. Esta instrução administrativa veio contemplar a doutrina defendida pela então DGCI (atual AT) que visou "(...) divulgara correcta interpretação a darão artigo 23.º do Código do IVA no que respeita à sua aplicação pelas instituições de crédito que exercem, entre outras, a actividade de Leasing ou de ALD (...)", procurando afastar algumas dificuldades interpretativas suscitadas pela redação do artigo 23.º do CIVA, harmonizando-o com a doutrina e jurisprudência comunitárias.

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

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

105. Conforme refere Ténia Meireles da Cunha" "Neste contexto, o TJUE entendeu que o direito interno (concretamente o ar. 23º nºs 2 e 3, do CIVA, na redação vigente) legitima a actuação da AT, no sentido de derrogar a regra de cálculo do pró raia prevista na Sexta Diretiva.

o entendimento do TJUE foi no sentido de que o acervo normativo em causa, considerando os princípios que conformam o IVA (designadamente os da neutralidade e da proporcionalidade) e considerando que o cálculo de um quociente de dedução deverá ser o mais possível aproximado da realidade (apesar de alguma margem de erro que o caracteriza, por definição), não se

opõe a que os EM apliquem um método ou um critério diferente do volume de negócios, se este método for o mais preciso. No caso em concreto, o TJUE entendeu que o método que a AT portuguesa definiu é, em princípio, mais preciso do que o previsto na Sexta Diretiva, dado que considerou apenas a parte das rendas pagas que servem para compensar a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo tocador."

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

107. Na verdade, a componente de capital contida nas rendas não deve onerar o cálculo da percentagem de dedução, uma vez que não constitui rendimento da atividade do sujeito passivo, ao invés do que sucede com as demais variáveis que integram a fórmula, sendo que, a sua consideração, provocaria distorções significativas na tributação, também desvirtuaria o próprio método do pró rate e todo o sistema de dedução do IVA, ao reconhecer como dedutíveis, custos que não contribuíram, para a realização de operações tributadas.

108. só assim é alcançada a neutralidade do imposto.

109. Não são todas as operações tributadas elou não tributadas que devem ser integradas na fórmula, mas apenas aquelas que, realizadas no âmbito de uma atividade económica realizada pelo sujeito passivo, tenham utilizado custos comuns para gerar valor acrescentado (no caso da locação financeira, advém da cedência do uso do bem objeto do contrato, através da qual o locador obter rendimentos, sob a forma de juros).

110. Ora, consubstanciando a componente das rendas correspondente à amortização financeira, um mero reembolso de capital, que nesse sentido, não gera qualquer valor acrescentado, só a título muito diminuto é que os custos comuns suportados pelo locador numa operação de locação financeira, poderão, eventualmente, contribuir para a sua realização. Se não contribuíram para a amortização financeira, não lhe podem ser imputáveis.

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

112. De facto, o n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva (que corresponde ao atual artigo 174.º da Diretiva IVA) consente aos Estados-Membros opções em relação ao apuramento do IVA dos "inputs promíscuas", autorizando ou impondo que utilizem determinados métodos específicos de dedução do IVA quando as circunstâncias o justifiquem."

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

114. Estas regras que regem o direito à dedução constam das diretivas que disciplinam o sistema comum de IVA, estando também em consonância com as normas contidas no CIVA.

115. Face ao exposto, fica inequivocamente demonstrado que o método adotado pela Reclamante, e que agora pretende alterar, é o único que se mostra adequado para efeitos de exercício do direito à dedução, permitindo, com as especificidades constantes do Ofício-Circulado n.º 30108, afastar as distorções na tributação, que de outra forma seriam manifestas, conforme amplamente se demonstrou e se encontra referido na norma em causa.

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

117. Reforçando o exposto, acresce que importa atentar ainda na forma de contabilização das duas componentes que integram a renda paga.

118. Por um lado, o locador deverá refletir o valor do bem, como um crédito que é reembolsado através das amortizações financeiras deve ser registada como crédito, e a restante parte (os juros e demais encargos), devem ser

relevados como proveitos. Logo resulta daqui, que a amortização financeira visa tão só a redução de um crédito, enquanto os juros, irão influenciar o resultado do exercício.

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

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

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

122. A este respeito, cumpre esclarecer que, as orientações plasmadas no ponto 9. do Ofício-Circulado nº 30108 mais não fazem do que contribuir para a praticabilidade dos desígnios constitucionais plasmados nos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), sendo um fator decisivo para garantir e tutelar a confiança dos contribuintes.

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

124. A importância das referidas orientações resulta, desde logo, do facto da "actividade tributária [ser] hoje uma actividade massiva, que envolve o tratamento de milhares de casos, geralmente traduzidos em declarações iscais

dos contribuintes e nesse contexto é elemento imponente da segurança jurídica o conhecimento prévio da organização implementada para tratar desses casos, dos critérios e dos procedimentos que adota, dado que, designadamente, permite aos particulares perante um problema ou uma dúvida saber, caso exista regulamento interno sobre essa matéria, como, em princípio, vai ser resolvido esse caso pelos funcionários a quem cabe aplicara lei".

125. Acrescentando Casalta Nabais²⁵, que, no recorte dogmático do princípio da legalidade fiscal, entende "chamar aqui à colação, enquanto limite à determinabilidade requerida pelo princípio da tipicidade fiscal, (...) o princípio da praticabilidade, o qual implica que o legislador não vá tão longe na determinação das soluções legais quanto seria de exigir, permitindo à administração uma dada margem de livre decisão, sob pena de nos depararmos com soluções impraticáveis no sentido de economicamente insuportáveis (...). Dai que, em face à realidade das situações cujo grau de diferenciação e individualização não é possível de acompanhar por razões de ordem prática, nomeadamente pelos custos insuportáveis ou inadequados que implicam, se apele à edição de normas de simplificação, seja em sede legislativa, seja em sede administrativa, através das quais se proceda à tipificação (ou tipi(c)ização), globalização ou estandardização, assumindo como regra o que é típico, normal, provável (...) sendo que, para o Autor, «o princípio da praticabilidade ainda pode contribuir para uma atenuação das exigências da determinabilidade do princípio da legalidade pascal (...), constituindo-se em suporte para o legislador utilizar conceitos indeterminados (...) ou conceder mesmo faculdades discricionárias, o que de resto se verifica em toda a parte e que, entre nós, tem diversas manifestações

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

127. O facto de no Ofício-Circulado n.º 30108 se esclarecer o método a utilizar, para além de contribuir para promover a segurança jurídica, permite ainda, a realização efetiva das finalidades do direito à dedução, garantindo deste modo o princípio da neutralidade e da justiça fiscal em relação a todos os sujeitos passivos.

28. Face ao exposto, ressalvado o devido respeito pelo decidido pelo CAAD, no âmbito dos processos indicados pela Reclamante na petição, não podemos concordar com o entendimento ali sufragado, acompanhando, na íntegra a jurisprudência do TJUE e, necessariamente, acolhida pelo STA.

129. Importa realçar que a decisão do TJUE tem valor de caso julgado, sendo vinculativa, não apenas para o tribunal que solicitou a sua pronúncia a título prejudicial, como para os restantes tribunais e instâncias equiparadas que julgam a causa em sede de recurso²⁵, vinculando ainda, por uma questão de uniformidade, todas as jurisdições nacionais dos Estados-Membros.

130. Tratando-se de um acórdão interpretativo relativo ao n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva (alínea artigo 173.º n.º 2 da Diretiva IVA), o qual foi transposto para o nosso direito interno através do artigo 23.º do CIVA, a interpretação nele preconizada deve ser aplicada pelos tribunais nacionais com o sentido e o alcance ali definido, neles se incluindo o CAAD.

131. Nestes termos, conclui-se que o entendimento que consta do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de janeiro de 2009, não viola quaisquer normativos internos ou comunitários em matéria de IVA, não padecendo, nessa medida, de quaisquer dos vícios invocados pela Reclamante.

V.1.4- Conclusão e Proposta de Decisão

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

R. Em 30-01-2009, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30.108, 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.*

S. Em 09-07-2019, 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 há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, os que constam do processo administrativo e no esclarecimento apresentado pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto à primeira declaração apresentada.

Para além disso, a decisão da matéria de facto baseou-se no alegado pela Requerente que não é questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Questão da incompetência para condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento da quantia de € 703.670,13

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da incompetência do Tribunal Arbitral para condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento da quantia de € 703.670,13, como é peticionado.

As razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira suscita esta questão são as seguintes, em suma:

- não pode o Tribunal condenar a AT na concreta anulação do montante de imposto indicado pela Requerente, mas tão só na anulação parcial da liquidação de IVA correspondente à correcção contestada pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral, sendo o concreto valor de imposto a anular apurado em sede de execução de julgados;
- do artigo 24.º do RJAT, a definição dos actos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais compete, em primeira linha, à AT, com possibilidade de recurso aos tribunais tributários para requerer coercivamente a execução, no âmbito do processo de execução de julgados, previsto no artigo 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.
- uma interpretação em sentido diferente seria materialmente inconstitucional por violar o princípio do acesso à justiça, da igualdade de tratamento, da tutela jurisdicional efectiva, previstos nos artigos 13.º e 20.º da CRP e por violar o princípio da legalidade;

– a letra da lei é clara, limitando-se a decisão à apreciação da legalidade da liquidação e cabendo a quantificação das consequências à Autoridade Tributária, até porque, em sede de IVA, está-se perante um sistema de conta corrente em que vários outros elementos têm de ser ponderados na medida em que se reflectem em declarações de outros períodos para além do que aqui está em causa.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *"restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito"*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *"a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão"*.

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação e declaração de nulidade ou inexistência de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo

43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *"são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *"se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios **for judicial**, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea"*.

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

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de um montante a reembolsar, que é a sua base de cálculo, tem de se concluir que a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD abrange a condenação no pagamento de quantias indevidamente pagas na sequência de anulação dos actos de liquidação ou de autoliquidação que foram fundamento do pagamento.

Diferente desta questão da competência é a de saber se no processo arbitral existem todos os elementos necessários para quantificar o montante a reembolsar na sequência da anulação do acto impugnado, que, no caso de resposta negativa, impede o tribunal arbitral de proferir uma condenação em quantia certa.

Quanto à violação do princípio do acesso à justiça, da igualdade de tratamento, da tutela jurisdicional efectiva, previstos nos artigos 13.º e 20.º da CRP, não se vislumbra como possam ser afectados por esta interpretação, já que os princípios acesso à justiça e da tutela jurisdicional efectiva, são assegurados, precisamente, com a possibilidade de os Tribunais proferirem condenações e o princípio da igualdade impõe que aqueles que preferem recorrer à justiça arbitral sejam tratados de forma idêntica àqueles que preferem apresentar as suas pretensões aos Tribunais estaduais.

Quanto ao princípio da legalidade, não se vê que seja violado, pois não exige que a interpretação se cinja ao teor literal (como é princípio basilar da interpretação jurídica

enunciado no n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil), e a interpretação correcta das normas aplicáveis é a que acima se adoptou.

Improcede, assim, esta excepção.

4. Matéria de direito

A Requerente é uma instituição financeira, sujeito passivo de IVA, que, para cálculo do *pro rata* de dedução definitivo respeitante ao ano 2016, relativo a bens e serviços de utilização mista, não considerou os valores relativos às amortizações financeiras no âmbito dos contratos de locação financeira que celebrou, em sintonia com a orientação que consta do ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA, que estabelece que deve ser aplicado «*um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD*».

A Requerente entende que, com a aplicação desta orientação, deduziu menos IVA do que aquele a que tinha direito, havendo entrega de um valor de prestação tributária em excesso e, em 28-12-2018, apresentou uma reclamação graciosa, manifestando a sua pretensão de ser permitida a regularização de IVA a favor da Requerente referente ao período de 2016, no montante global de € 703.670,13.

Na reclamação graciosa a Requerente defendeu que havia erro na autoliquidação que efectuou relativamente ao período de dezembro de 2016, em que apurou a percentagem de dedução de 4%, a qual teve por base uma posição da Autoridade Tributária e Aduaneira que padece de ilegalidade na medida em que a percentagem de dedução apurada para aplicação ao IVA incorrido com os recursos comuns configura critério de dedução não previsto na lei.

Defendeu a Requerente, na referida reclamação graciosa, que devia ter incluído as amortizações financeiras do leasing no cálculo da percentagem de dedução, que passaria a ser de 9%.

4.1. Enquadramento da questão e posições das Partes

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

Artigo 173.º

1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. O pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

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

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

Artigo 174.º

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

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

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

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

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

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

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

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

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

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

2 - Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

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

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

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

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

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 «*afecção 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 «*afecção 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 na autoliquidação relativa ao mês de Dezembro de 2016 aplicou a regra que consta do ponto 9 do referido Ofício Circulado, tendo no cálculo do *pro rata* de dedução definitivo, previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, relativo a bens de utilização mista, excluído do numerador e do denominador da fracção as amortizações financeiras dos bens locados, pois não considerou «*viável determinar um ou vários critérios objectivos passíveis de permitir, de forma rigorosa e segura, o montante do IVA dedutível, através do método da afecção real*», como se indica no ponto 8 do Ofício Circulado.

Posteriormente, a Requerente constatou que, se tivesse incluído as amortizações financeiras do leasing no cálculo do critério de dedução, seria encontrada a percentagem de dedução de 9%, em vez de 4%.

A Requerente apresentou uma reclamação graciosa da autoliquidação relativa ao último período de 2016, defendendo, em suma, que a desconsideração, no cálculo do *pro rata*, dos montantes relativos às amortizações financeiras no âmbito da actividade de leasing e ALD se apresenta em desconformidade com a legislação nacional e comunitária do IVA.

A reclamação graciosa foi indeferida.

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

- a Requerente desconsiderou, no cálculo da percentagem de dedução relativa ao ano 2014, os valores relativos às amortizações financeiras no âmbito dos contratos de locação financeira por si celebrados;
- tal procedimento resultou dos ditames da AT constantes no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, da Área de Gestão Tributária do IVA e originou a dedução de menos IVA do que aquele a que tinha direito, com a consequente entrega de um valor de prestação tributária (IVA) em excesso;
- a Requerente apurou uma percentagem de dedução definitiva para o ano 2014 de 3% (três por cento), que aplicada ao total do IVA incorrido nos recursos de utilização mista adquiridos nesse ano (no montante de € 15.129.720,50), se materializou no valor de € 453.891,62 de IVA dedutível;
- se tivesse procedido à inclusão das amortizações financeiras do leasing no cálculo da percentagem de dedução referida supra, esta reportar-se-ia a 8% (oito por cento), ao invés de 3% (três por cento);
- aplicando a percentagem de dedução de 8% (oito por cento) ao total do IVA incorrido nos recursos de utilização mista (no montante de € 15.129.720,50), constata-se que a Requerente tinha o direito à dedução do IVA no valor de € 1.210.377,64;
- o artigo 73.º da Directiva IVA e o artigo 16.º, n.º 1 e 2, alínea h), do CIVA definem o valor das operações em IVA como o montante da contraprestação a receber em relação às mesmas (ou seja, no caso da locação financeira, a renda);
- são integralmente sujeitas a IVA as rendas de contratos de locação financeira (desde que não seja aplicável uma isenção, como ocorre nas operações imobiliárias), quer na parte correspondente à consideração da amortização financeira ou do capital, quer na parte correspondente aos juros e remuneração de outros encargos (ou ganhos);
- a Directiva IVA fixa uma fórmula de cálculo imperativa para efeitos de determinação do IVA proporcionalmente dedutível (cf. artigo 174.º da Directiva IVA);
- a percentagem de dedução resulta, pois, de uma fracção cuja composição ou fórmula de cálculo está pré-definida sem quaisquer concessões a uma margem de livre

decisão dos Estados-Membros (e muito menos pela via administrativa!), conforme se extrai do n.º 1 do artigo 174.º do diploma comunitário;

- a Directiva IVA não confere qualquer margem de discricionariedade quanto à fórmula de cálculo do mesmo, que se encontra prefigurada com carácter taxativo no supra referido n.º 2 do artigo 174.º da Directiva IVA;
- relativamente a métodos alternativos à percentagem de dedução ou *pro rata*, a Directiva IVA (cf. n.º 2 do artigo 173.º) apenas prevê a possibilidade de os Estados-Membros:
 - (a) permitirem ou obrigarem os sujeitos passivos “mistos” a determinar um *pro rata* para cada sector da respectiva actividade (no pressuposto, naturalmente, de que os sujeitos passivos em causa exercem diversas actividades) — cf. alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva IVA; e,
 - (b) permitirem ou abrigarem os sujeitos passivos “mistos” a deduzir o IVA com base na afectação (utilização efectiva) dos bens ou serviços adquiridos — cf. alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva IVA.
- a Requerente não exerce diversas actividades, mas tão-só a actividade financeira, pelo que fica desde logo afastada a hipótese teórica de aplicação do *pro rata* sectorial (da alínea (a) do ponto que precede), que aliás nem sequer parece ter acolhimento expresse na legislação nacional;
- no que se refere à segunda alternativa — possibilidade de dedução do IVA com base na afectação (real) dos bens ou serviços adquiridos – que o Código do IVA somente a prevê nos seguintes condicionalismos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º, a saber:
 - (a) se o sujeito passivo optar pelo método da afectação (real);
 - (b) por imposição da Autoridade Tributária e Aduaneira, se a aplicação do método do *pro rata* conduzir a distorções significativas na tributação;
- não se vislumbram distorções significativas na tributação derivadas do método da percentagem de dedução, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira as apontou no supra referido Ofício-Circulado n.º 30108, limitando-se a alegar genericamente a falta de coerência das variáveis utilizadas no *pro rata*, sem fundamentar, concretizar e demonstrar, como lhe cabia, a existência de qualquer distorção;

- não tendo a Requerente optado pela dedução do imposto por si incorrido em recursos de utilização mista de acordo com o método da afectação real, nem tão pouco se verificando quaisquer distorções significativas na tributação invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira – requisitos essenciais para a imposição do critério da afectação real, previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA — não pode o critério da afectação real ser imposto in casu;
- o referido método alternativo ao *pro rata*, a ser aplicável consistiria na afectação (utilização efectiva) dos bens ou serviços adquiridos pelas diversas operações activas (cf. o n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA, por remissão para o n.º 2 do mesmo preceito) e não na utilização de fórmulas de cálculo da percentagem de dedução “à medida” das Autoridades Tributárias, diferentes da (única) que consta do artigo 174.º da Directiva IVA;
- a primeira ilegalidade do Ofício-Circulado n.º 30108 reside na imposição do método da afectação real quando não se verificam os pressupostos que a legislação Portuguesa elege como determinantes para que tal imposição autoritária possa verificar-se (conforme previstos no n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA: serem exercidas actividades económicas distintas e o *pro rata* conduzir a distorções significativas na tributação);
- a segunda ilegalidade do supra referido Ofício-Circulado prende-se com o facto de, perante a impossibilidade de aplicação concreta do método da afectação (real) aos recursos de utilização mista (dado que, como atrás referido, é inviável identificar critérios objectivos que com um mínimo de rigor e segurança conduzam a uma correcta concretização da mencionada afectação ou utilização efectiva), determinar a aplicação de uma percentagem de dedução calculada com exclusão de uma parte do valor (relevante) das operações de locação financeira para efeitos de IVA, contraria a fórmula única e injuntiva prevista no artigo 174.º da Directiva IVA e nos n.ºs 4 e 5 do artigo 23.º do Código do IVA;
- a solução preconizada pelo Ofício-Circulado n.º 30108, para além de constituir um paradoxo, não tem, acima de tudo, fundamento legal face ao disposto nos n.ºs 1 a 5 do artigo 23.º do Código do IVA;

- esta criação, no domínio da incidência tributária, violaria ainda o n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”);
- a solução do ofício circulado sempre seria inválida por colidir e ser incompatível com o disposto nos artigos 173.º e 174.º da Directiva IVA e ilegal por força do artigo 8.º, n.º 4, da CRP.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no essencial, acompanha a posição assumida na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, dizendo o seguinte, em suma, sobre esta matéria:

- a locação financeira é o contrato pelo qual uma entidade - o locador financeiro - concede a outra - o locatário financeiro – o gozo temporário de uma coisa corpórea, adquirida, para o efeito, pelo próprio locador, a um terceiro, por indicação do locatário;
- o objeto deste tipo de contrato não é a transferência da propriedade, mas sim a cedência, pela locadora do uso do bem, isto é, a locadora obriga-se a prestar um serviço, traduzido na disponibilidade do bem em causa, recebendo em contrapartida, uma prestação, sem prejuízo, de nele se poder prever a opção de compra, no final do contrato, a favor do locatário, por um valor residual fixado por acordo das partes;
- um dos objetivos do legislador nesta matéria, foi assegurar o cumprimento do princípio da neutralidade fiscal, na vertente de princípio da igualdade que, no caso concreto, se consubstancia no facto de ser assegurado um tratamento fiscal equivalente, no sentido de igual onerosidade, em relação aquele que adquire um bem através de um contrato de locação financeira, face a outra pessoa que o adquire directamente;
- nem todo o valor pago a título de renda no âmbito de um contrato de locação financeira é correspondente à amortização financeira ou do capital tenha de ser incluída no cômputo do apuramento da percentagem de dedução, conjuntamente com a parte correspondente aos juros e outros encargos;
- a renda constitui o pagamento do serviço de concessão de financiamento ao locador, sendo composta por duas partes: capital ou amortização financeira, que mais não é

que o reembolso da quantia “emprestada”; e juros, acrescidos de eventuais encargos, que constituem a remuneração do locador;

- o valor de aquisição do bem objecto de contrato de locação corresponde ao capital financiado que constitui a componente de amortização financeira na renda liquidada pelo locador ao locatário;
- no momento da aquisição desse mesmo *input*, a Requerente (locador) exerceu o direito à dedução integral do montante do IVA liquidado pelo fornecedor do bem objecto do contrato de locação, por via do método da imputação directa;
- por assim ser, deve ser excluída do cálculo da percentagem de dedução a parte da amortização financeira incluída na renda, uma vez que esta mais não é do que a restituição do capital financiado/investido para a aquisição do bem;
- à luz do princípio da neutralidade em que assenta o sistema deste imposto, a incidência do IVA sobre a totalidade da renda é a única forma de garantir que o Estado recupera o valor do imposto que foi já deduzido pelo sujeito passivo;
- é apenas aquele valor diferencial (que, genericamente, corresponde a juros) que se encontra conexo com os custos de aquisição de recursos utilizados, indistintamente, em operações com e sem direito à dedução;
- se assim não fosse, permitir-se-ia um aumento artificial da percentagem de dedução do IVA incorrido na aquisição da generalidade dos bens ou serviços com utilização mista;
- o procedimento adoptado pela Administração Tributária, está conforme com as normas internas e comunitárias, em especial, o artigo 16.º e 23.º CIVA, e com os artigos 174.º e 175.º da Directiva IVA;
- o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira foi aceite pelo TJUE no processo n.º C-183/13 (*Banco Mais*), e também pelo Supremo Tribunal Administrativo;
- a jurisdição arbitral está vinculada à interpretação efectuada pelo Tribunal relativamente ao artigo 17º, nº5 da Sexta Directiva IVA (actual artigo 173º, nº2 da Directiva nº 2006/112 CE), em causa nos presentes autos, já que o artigo 23º do Código do IVA procedeu à sua transposição para o direito interno nacional;

– a decisão do TJUE tem valor de caso julgado e é obrigatória.

4.2. Apreciação da questão

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

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

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

Em regra, o IVA que for suportado pelo sujeito passivo na aquisição dos meios utilizados exclusivamente na 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 é a locação financeira), como na actividade económica isenta da Requerente (como sucede com a concessão de crédito).

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

Tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º *«o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução»*, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA.

Esta percentagem de imposto dedutível, ou «*pro rata de dedução*», resulta, em regra, de uma fracção que inclui no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução e no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução (artigos 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE e 23.º, n.º 4, do CIVA).

O *pro rata* de dedução é determinado anualmente, sendo fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior, e é aplicável provisoriamente, a determinado ano, calculado com base nas operações do ano anterior ou estimado provisoriamente, pelo sujeito passivo, de acordo com as suas previsões, sob controlo da administração (artigo 175.º, n.ºs 1 e 2, da Directiva n.º 2006/112/CE e n.ºs 6, 7 e 8, do artigo 23.º do CIVA).

Mas, o sujeito passivo pode optar por «*efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação*» (n.º 2 do artigo 23.º do CIVA). (¹)

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*

¹ 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.

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 «afecção real» (ponto 8).

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

- se for possível, faz-se «a afecção real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades» (ponto 8 daquele Ofício Circulado);
- se não for «possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALDs» (ponto 9 daquele Ofício Circulado); neste caso, fica afastada a aplicação da percentagem que resultaria da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º.

No caso em apreço, está-se perante uma situação em que não há controvérsia entre as Partes quanto à inviabilidade de utilização do método da afecção real, com base em critérios objectivos, tendo a Requerente utilizado nas liquidações impugnadas este «coeficiente de imputação específico» determinado da forma prevista no ponto 9, considerando no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD, excluindo do numerador e do denominador da fracção as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira.

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

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

No acórdão proferido em 10-07-2014, no processo n.º C-183/13 (Banco Mais), no âmbito de reenvio prejudicial, o TJUE entendeu que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 *«não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar»*.

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

As decisões do TJUE proferidas em reenvio prejudicial têm carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, o que é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º) (²).

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*

² 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.

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».

Como já se entendeu no acórdão proferido no processo arbitral n.º 309/2017-T, o acórdão do TJUE proferido no processo n.º c-183/13, assenta num erro de interpretação do direito interno português.

Desde logo, é de explicitar que, nos termos do artigo 267.º do TFUE (³), 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, há que ter em consideração que a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, não é uma disposição de aplicação directa, pois é dirigida aos «**Estados-Membros**» «*autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços*».

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

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

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

³ 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.

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.

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

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

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

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

Sendo assim, tem de se concluir que o poder concedido à Administração Fiscal pelo n.º 3 do artigo 23.º, não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem 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 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 devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins*».

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*». (⁴)

⁴ FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 3.ª edição, página 40.

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

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

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

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

No que concerne à necessidade de aplicação do método referido por imposição do princípio da neutralidade, não são indicadas nem demonstradas pela Autoridade Tributária 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* previsto no n.º 4 do artigo 23.º é a forma adequada de assegurar o direito à dedução de todos os sujeitos passivos mistos, nos casos em que seja inviável a afectação real com critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.

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

Mas, mesmo que o método previsto no ponto 9 do Ofício Circulado assegurasse mais eficazmente os referidos princípios, a falta da sua previsão em diploma de natureza **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

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.

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). ^(5) 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**

⁵ Neste sentido, pode ver-se MANUAL DE DIREITO FISCAL, Pedro Soares Martinez, Edições Almedina, Coimbra, 1.ª Reimpressão -1984, página 109.

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 bens e serviços de utilização mista é ou não, sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos»* (⁶).

A isto acresce que jurisprudência mais recente do TJUE, repensando explicitamente o entendimento adoptado no processo C-183/13, veio esclarecer 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.

Por outro lado, resulta dos próprios termos dos pontos 8. e 9. do Ofício-Circulado que a Autoridade Tributária e Aduaneira pretendeu impor aos contribuintes que actuassem em

⁶ 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)

sintonia com o aí preceituado (como revelam as expressões «os sujeitos passivos ... **devem utilizar**», «**deve ser utilizado um coeficiente**», «**devendo ser considerado**»).

Pelo exposto, conclui-se que a imposição de utilização do «*coeficiente de imputação específico*» indicado no ponto 9 do Ofício Circulado n.º 30108 enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado por ofensa do princípio da legalidade e errada interpretação dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 23.º do CIVA, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral.

Consequentemente, a autoliquidação relativa ao último período de 2016, em que foi dada execução a essa imposição, enferma de vício de violação de lei, na parte correspondente à errada aplicação do método de cálculo do *pro rata* de dedução, o que justifica a sua anulação bem como da decisão do pedido de revisão oficiosa que a manteve, 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.

5. Restituição de quantia paga em excesso e juros indemnizatórios

A Requerente pede a restituição do imposto indevidamente suportado acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, contados desde a data da entrega da declaração periódica de IVA referente a Dezembro de 2016 até à restituição do imposto pago em excesso com referência a este ano.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que «*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou*

recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

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

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

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

5.1 Restituição do imposto indevidamente pago

Não é seguro que o valor indicado pela Requerente seja o que deve ser restituído como consequência da anulação parcial da autoliquidação relativa ao último período de 2016.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira não confirmou os valores indicados pela Requerente, como refere no esclarecimento apresentado.

Assim, seguro que haverá uma importância a restituir, mas não sendo certo o seu montante, esse deverá ser liquidado em execução de julgado, de harmonia com o preceituado no artigo 95.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e no artigo 609.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e), do RJAT.

5.2. Juros indemnizatórios

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

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte,

este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

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

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 14-02-2017, data em que a Requerente exerceu o direito à dedução, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IVA respeitante ao mês de Dezembro de 2016 consubstanciada na declaração periódica n.º...;
- b) Anular a referida autoliquidação, na parte em que foi deduzido IVA em montante inferior ao que resulta do cálculo do *pro rata* nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, com inclusão do valor total das rendas de locação financeira;
- c) Julgar procedente o pedido de restituição da quantia paga em excesso, a determinar em execução do presente acórdão, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar o respectivo pagamento;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los a Requerente nos termos indicados no ponto 5.2 deste acórdão.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 703.670,13**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 10.404,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 14-11-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(João Pedro Rodrigues)

(Cristina Aragão Seia)