

ANA SOFIA ALBINO FERRO

Dedutibilidade em Sede de IVA
“O Caso dos Sujeitos Passivos Mistos”



ANA SOFIA ALBINO FERRO

Dedutibilidade em Sede de IVA
“O Caso dos Sujeitos Passivos Mistos”

Mestrado em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação de:

Professor Adjunto Convidado Francisco Carlos Lima Dias



2022

Dedutibilidade em Sede de IVA

“O Caso dos Sujeitos Passivos Mistos”

Declaração de Autoria de Trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito.

Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

(Ana Sofia Albino Ferro)

©Copyright Ana Sofia Albino Ferro

“A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.”

Agradecimentos

A vós! A todos vós agradeço profundamente, porque me criastes, amparastes, avivastes instruístes e instigastes a sonhar.

A vós que semeastes, plantastes e regastes sou grata, pois sem vós não desabrocharia nem a planta, nem o fruto agora colhido.

Ao meu querido orientador, que tanto admiro, o Professor Francisco Carlos Lima Dias, que aceitou este desafio e abriu uma excecional porta a esta orientação um especial e eterno agradecimento.

À minha querida Professora Doutora Lurdes Varela agracio a sua dedicação e empenho, que brindaram com maior preciosismo o que agora se vos apresenta.

MUITO OBRIGADA!

— “Aquilo é que dava um deputado às direitas! Um homem assim, se fosse a Lisboa falar ao rei, as contribuições haviam de acabar! — Isso não, perdoará vossemecê, tio José do Cruzeiro — observou o mestre-escola — os impostos, é necessário pagá-los. Sem impostos, não haveria rei nem professores de instrução primária (observem a modéstia da gradação!) nem tropa, nem anatomia nacional”.

A Queda de um Anjo
Camilo Castelo Branco, 1865

Resumo

Este estudo, de carácter qualitativo, visa identificar o impacto das alterações normativas efetuadas no artigo 23.º do CIVA, através da Lei n.º 67-A/07, de 31 de dezembro, na sequência de uma notificação da União Europeia por incumprimento da Diretiva IVA no contencioso fiscal. Visa, também, identificar as principais ambiguidades e/ou dúvidas que contribuem para o crescimento dos litígios. Pretende especificamente reconhecer e diferenciar se tais incertezas diferem no pré e pós alteração do normativo, bem como observar o comportamento tendente do contencioso tributário, se crescente ou decrescente. Com uma amostra recolhida por acessibilidade, composta por 67 Acórdãos proferidos pelo Centro de Arbitragem Administrativa e pelo Supremo Tribunal Administrativo, os resultados evidenciam que, apesar de se ter assistido ao desaparecimento de determinados litígios jurídico-tributários e contrariamente ao expectável, não foram sentidas quaisquer consequências no contencioso tributário, uma vez que as principais causas litigantes se mantiveram e apresentaram comportamento tendencialmente crescente, como é o caso da problemática da dedutibilidade das instituições de crédito e das entidades de direito público. Os resultados têm importantes implicações para a teoria e para o estudo do IVA, para os contribuintes, agentes económicos e profissionais da área. O estudo reforça o importante papel da jurisprudência comunitária e nacional na garantia dos principais princípios deste imposto: neutralidade e dedutibilidade.

Palavras-Chave: IVA; CIVA; DIVA; dedutibilidade; sujeitos passivos mistos; Artigo 23.º do CIVA

Abstract

This qualitative study aims to analyze the impact of the normative changes made to the rules of article 23 of CIVA through Law No. 67-A/2007, 31st of December in tax litigation, as a result of an European Union notification received in 2005 March on a VAT Directive infringement. It also aims to identify the main ambiguities and/or doubts that drive to litigation's growth. Specifically, it intends to identify and distinguish whether such doubts differ if in the pre alteration or if in the post alteration as well as observe which are the tax litigations trending behavior, if increasing or decreasing. With a sample collected by accessibility composed of 67 judgments, delivered by the Administrative Arbitration Center and the Supreme Administrative Court the results, despite showing the disappearance of certain legal and tax litigation, contrary to expectations show that there are no consequences in tax litigation, since the main tax doubts remained and showed a growing trend, as in the case of the credit institution's deductibility problem and public law entities. The results have important implications for theory and research on partial VAT deductibility, for taxpayers, economic agents, and professionals in the field. The study reinforces the important role of community and national jurisprudence in guaranteeing the main principles of this tax, neutrality, and deductibility.

Keywords: VAT; VAT Code; VAT Directive; Deduction; mixed taxable persons; Article 23 of the Portuguese VAT Code

Índice

Introdução.....	1
I – Estado da Arte.....	4
1.1. Revisão da literatura.....	4
1.2. Súmula conclusiva.....	11
II – Origem do Imposto sobre o Valor Acrescentado	12
2.1. No ordenamento jurídico.....	12
2.1.1. Comunitário	13
2.1.2. Português	18
2.1.2.1. Um caso de sucesso	19
2.1.3. Vicissitudes implícitas aos diferentes ordenamentos.....	21
2.2. Súmula conclusiva.....	23
III – O Tribunal de Justiça da União Europeia e os Órgãos Jurisdicionais Nacionais.....	24
3.1. Jurisdição comunitária.....	24
3.1.1. O TJUE	26
3.1.1.1. O Processo perante os Tribunais de Justiça e Geral	27
3.1.1.2. Finalidades e consequências da jurisprudência comunitária	28
3.2. Jurisdição nacional	29
3.2.1. Administrativa	30
3.2.2. Arbitral.....	31
3.3. Relação entre TJUE e Órgãos Jurisdicionais Nacionais	33
3.4. Súmula conclusiva.....	35
IV – Caracterização do Imposto sobre o Valor Acrescentado e o Princípio da Neutralidade	36
4.1. Caracterização do Imposto	36
4.2. Princípio da Neutralidade.....	38
4.3. Súmula conclusiva.....	40
V – O mecanismo do direito à dedução	41
5.1. Normativo, doutrina e jurisprudência.....	41
5.1.1. Dedutibilidade integral	41
5.1.2. Dedutibilidade parcial	44
5.1.2.1. A problemática no normativo português	46
5.1.2.1.1. A subjetividade inicial do artigo 23.º do CIVA	48

5.1.2.1.2. A reformulação do artigo 23.º do CIVA.....	51
5.1.2.2. A operacionalização do artigo 23.º do CIVA	54
5.1.2.2.1. Método de afetação real	55
5.1.2.2.2. Método <i>pró-rata</i> ou da percentagem de dedução	57
5.1.2.3. Regularizações	60
5.2. Súmula conclusiva.....	61
VI – Análise Processual	62
6.1. Enquadramento metodológico do estudo	62
6.1.1. Amostra.....	63
6.1.2. Procedimentos	63
6.1.3. Análise de dados	63
6.2. Resultados	65
6.3. Discussão.....	66
Conclusão	78
Referências bibliográficas	83
Apêndices	106
Anexos.....	111

Índice de Figuras

Figura 2.1 Evolução da receita fiscal total do IVA	20
Figura 5.1 Operacionalização do artigo 23.º do CIVA	56
Figura 5.2 Método de cálculo da percentagem dedutiva <i>pro-rata</i>	57

Índice de Tabelas

Tabela 2.1 Harmonização comunitária do IVA.....	15
Tabela 5.1 Tratamento do IVA no caso dos sujeitos passivos mistos.....	54
Tabela 6.1 Principais subáreas de litígios processuais	65
Tabela 6.2 Litígios – pré e pós alteração do artigo 23.º do CIVA	65
Tabela 6.3 Litígios que abrangem o período antes e após alteração do artigo 23.º do CIVA.....	66
Tabela 6.4 Tipologia dos litígios antes alteração do artigo 23.º do CIVA.....	66
Tabela 6.5 Tipologia dos litígios pós alteração do artigo 23.º do CIVA.....	66

Lista de Abreviaturas

AE – Atividade Económica

ALD – Aluguer de Longa Duração

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BCE – Banco Central Europeu

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CEE – Comunidade Económica Europeia

CEF – Centro de Estudos Fiscais

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIT – Código do Imposto sobre as Transações

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPC – Código do Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DIVA – Diretiva de IVA Comunitária, também designada de “Diretiva IVA”

DGCI – Direção Geral dos Impostos

DGPJ – Direção-Geral da Política de Justiça

DL – Decreto de Lei

DRE – Diário da República Eletrónico

EM – Estados-membros

ETAF – Estatutos dos Tribunais Administrativos e Fiscais

FAT – Financial Activity Tax

FMI – Fundo Monetário Internacional

GCT – General Consumption Tax

GST – Goods and Services Tax

ICC – International Arbitration Attorney

IEC – Impostos Especiais ao Consumo

INE – Instituto Nacional de Estatística

IT – Imposto das Transações

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

JO – Jornal Oficial da União Europeia

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos

PORDATA – Base de Dados de Portugal Contemporâneo

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais

SP – Sujeito(s) Passivo(s)

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TAC – Tribunais Administrativos de Círculo

TAF – Tribunais Administrativos e Fiscais

TCA – Tribunal Central Administrativo

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia, antigo TJCE

TT – Tribunais Tributários

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

VAT – Value Added Tax

VIIES – VAT Exchange Information System

Introdução

Fruto de um processo evolutivo efetuado ao longo do tempo pelas mais diversas jurisdições, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é o produto colhido do articulado aperfeiçoamento que sobre os impostos cumulativos foi sendo efetuado.

O IVA é um imposto indireto e geral que incide sobre todo o consumo, cujo efeito anestésico geral (Gomes, 2017; Palma, 2020b) se revelou fulcral para as nações que a ele sucumbiram, superando mesmo as expectativas inicialmente previstas. A sua grandeza é de tal ordem relevante, que se tornou a principal fonte de receita da União Europeia (UE) e dos respetivos Estados-membros (EM), uma vez que o seu acolhimento está implicitamente ligado à obtenção de mais valias ao nível da eficiência da tributação (Adão, 2020). Uma eficiência maximizada quando à totalidade da base tributável é aplicada uma taxa única (Adão, 2020), mas dependente da capacidade de recolha do imposto pelas autoridades fiscais (Soares, 2021), logo, uma política pública fiscal ao sabor de cada EM e da própria UE (Soares, 2021). Política essa que, dado os comuns interesses, são como de uma só se tratasse, pois nesse sentido têm sido feitos os esforços de integração económica europeia que culminaram numa das mais relevantes etapas deste processo, a interdependência dos EM aderentes aquando da abolição de todas as barreiras corpóreas, técnicas e fiscais, que exigiram a coordenação das políticas económicas, a congregação de parte dos poderes soberanos nacionais nas altas instâncias comunitárias e, inclusivamente, a harmonização das políticas fiscais (Fortes, 2018). Uma harmonização que tem sido feita lenta, ponderada e gradualmente ao ritmo dos interesses nacionais de cada EM e das necessidades de integração económica da UE, cujas importantes etapas estão intimamente ligadas ao IVA, um instrumento resultante da Diretiva IVA ou DIVA que impôs este imposto como obrigatório para tributar as transações dos EM, e que revela o mais elevado ponto de harmonização fiscal da UE (Palma, 2020b).

O IVA é também um imposto que tem como objetivo garantir a neutralidade da carga tributária de todas as atividades económicas (Soares, 2021; TJUE, 2019), independentemente dos seus objetivos ou resultados, que se operacionaliza através do método subtrativo indireto, só possível através do direito à dedutibilidade. Um direito considerado como um dos principais pilares do sistema comum de IVA, e que segundo a vasta jurisprudência europeia tem sido fundamental na devida aplicação do Direito Europeu e no cumprimento da DIVA, pelo que não pode, em

princípio, ser derogado. Motivo pelo qual tem esta vindo a afastar-se de interpretações restritivas de tal direito, que muitas vezes chocam com interpretações contrárias às das autoridades fiscais de cada EM da UE, e que terminam discutidas jurisprudencialmente por desentendimentos entre essas e os sujeitos passivos. Não sendo um imposto comunitário, mas tendo matriz comunitária, a correta aplicação do disposto no normativo da DIVA requer e exige um vasto conhecimento da jurisprudência e direito comunitários, porquanto as diretivas vinculam os EM e o teor literal de tais disposições devem refletir-se de igual modo no normativo português e/ou de cada EM algo nem sempre de fácil conformação.

É neste contexto que se torna relevante aprofundar a temática proposta, uma vez que aparentemente simples é complexa a sua aplicação, especialmente quando se trata do direito à dedutibilidade dos denominados sujeitos passivos mistos ou parciais. De facto, tendo o princípio do direito à dedução um papel extremamente crucial no alcance da desejada neutralidade fiscal, o papel torna-se delicadamente especial nestes casos. Não são os métodos disponíveis para a sua aplicação que são complexos, mas sim as suas peculiaridades, como os elementos que compõe a parcela que permite calcular a percentagem dedutiva *pro-rata* ou a subjetividade inerente aos critérios selecionados para se conseguir mensurar com bom rigor o grau de utilização dos bens e serviços mistos utilizados indistintamente aquando da utilização do método de afetação real.

No caso português a transposição do normativo disposto na DIVA sobre o direito à dedução dos sujeitos passivos mistos para as normas contidas no artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) desencadeou uma incorreta interpretação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que feriu o direito à dedutibilidade dos sujeitos passivos e consequentemente o princípio da neutralidade. Algo principalmente desencadeado pela extensiva interpretação literal da lei feita pela AT e que despoletou vários processos litigantes entre essa e os mais variados sujeitos passivos mistos, que culminou com alterações ao conteúdo da norma através da Lei n.º 67-A/07, de 31 de dezembro propostas por um grupo de trabalho da Direção-Geral dos Impostos (DGCI) na sequência de uma notificação da Comissão Europeia, em março de 2005, por incumprimento do artigo 19.º da Sexta Diretiva, atual 174.º da DIVA.

O presente estudo visa, assim, analisar o impacto das alterações efetuadas ao normativo do artigo 23.º do CIVA, que aproximaram normativos comunitário e português, no contencioso jurídico-tributário nacional. Visa, também, identificar quais as principais ambiguidades e/ou dúvidas que alavancam o número de litígios entre as partes nos tribunais nacionais e,

especificamente, pretende identificar e distinguir se tais dúvidas diferem no pré e pós alteração do dito normativo e observar qual a tendência do contencioso, se crescente ou decrescente.

Em termos metodológicos e visando o alcance dos objetivos supracitados, proceder-se-á à análise jurisprudencial de processos jurídicos-tributários que envolvam a temática em questão proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), complementada com leituras adicionais de Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e da doutrina fiscal. A escolha das anteriores bases de dados jurisprudenciais foi influenciada pela importância que ambas têm – a arbitragem –, porque tem vindo a ser relevante no descongestionamento dos processos pendentes em sede jurídico-tributária e o Supremo por ser a mais alta instância nacional.

O trabalho encontra-se estruturado em seis capítulos, sendo o primeiro precedido da introdução e o último sucedido da conclusão, apêndices e anexos. O primeiro capítulo dedica-se à revisão da literatura. O segundo capítulo apresenta a origem e a evolução do IVA nos ordenamentos comunitário e nacional e refere as vicissitudes implícitas aos diferentes ordenamentos. O terceiro capítulo contextualiza o papel e importância da jurisprudência comunitária e nacional na abordagem do IVA e aborda a correlação que se estabelece entre ambas. O quarto capítulo faz uma breve caracterização do imposto e identifica os seus principais princípios. O quinto capítulo aborda o cerne da temática que aqui se trata, a dedutibilidade do imposto. Por fim, o sexto capítulo trata da análise processual efetuada aos processos jurídicos-tributários e principalmente discute os principais resultados obtidos. Na conclusão, apresentar-se-ão as principais ilações do estudo, seguidas das principais limitações e sugestões para futuros estudos sobre a temática aqui analisada e/ou com elas relacionadas.

I – Estado da Arte

O presente capítulo visa apresentar uma súmula da produção científica desenvolvida sobre a temática do imposto objeto de estudo e contribuir, assim, para o enriquecimento do estudo académico que aqui se desenvolve.

1.1 Revisão da literatura

Visando a riqueza frutífera e necessária a qualquer investigação académica aprofundamos a revisão da produção científica sobre a temática que aqui discorre. Genericamente a maior parte dos estudos identificados versa sobre a transversalidade do imposto e, portanto, trata-se de trabalhos de grande complexidade e extensão. Encontram-se, também, investigações sectoriais que se dedicam exclusivamente a particularidades e/ou especificidades do imposto, como a dedutibilidade, a dedutibilidade do setor público, a dedutibilidade das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), o setor financeiro, as subvenções, as fraudes, a harmonização europeia, os sujeitos passivos mistos e as regularizações, trabalhos não menos intrincados mas mais compactos e centrados em determinada questão, que permitem saborear distintamente a temática analisada (*e.g.*, Afonso, 2011; Almeida, 2014; Amorim, s/d; Faustino, 2016; Gomes, 2017; Mendes, 2015; Oliveira, 2013; Oliveira, 2019; Rafael, 2011; Reis, 2011; Salvador, 2019; Silva, 2004; Silva, 2014; Vasco & Oliveira, 2021).

Como fonte metodológica a maioria dos investigadores socorre-se da doutrina e da vasta jurisprudência e normativos, nacional e comunitário, e visa a comparabilidade aplicacional do tributo, a reflexão e a verificação da transversal harmonização dos procedimentos adotados pelos EM, conforme ambicionam a Diretiva IVA e os objetivos comunitários. Já outros adotam a recolha e análise de dados alcançada através da realização de questionários, com o objetivo de identificar as maiores fragilidades aquando da aplicação do imposto.

Segundo Amorim (s/d), que procurou analisar o impacto do IVA nas autarquias locais, dar a conhecer algumas das problemáticas relacionadas com a sujeição destas a este imposto e com a qualidade de sujeito passivo misto, um dos principais problemas relacionados com as entidades do setor público reside em saber quando é que estas estão efetivamente a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade, pois não o estando, concorrem diretamente com outros sujeitos passivos de IVA. O autor analisou a legislação vigente (*e.g.*, Constituição da República Portuguesa [CRP],

CIVA), diversos ofícios emitidos pela AT (Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro¹ e o Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril) e vários Acórdãos e processos comunitários (e.g., Acórdão de 22 de fevereiro de 2001, *Caso Abbey National*, processo C-408/98), dada a ambiguidade que circundava esta temática, pois uma das grandes dificuldades identificadas residia nas diferentes interpretações feitas a situações análogas por cada município, uma vez que enquanto uns consideravam estar na prossecução dos seus plenos poderes outros entendiam não o estar. Nos termos do número 2 do artigo 2.º do CIVA, aquando do exercício de plenos poderes, as autarquias locais não estão sujeitas a IVA, apesar de nos termos do artigo 9.º do mesmo código, poderem praticar operações sujeitas a imposto e sujeitas, mas isentas de imposto. Para além da relevância do conceito de atividade económica, da relação direta entre imposto suportado nos *inputs* e nos *outputs* e a relação destes para com o conjunto das atividades tributadas aquando da inexistência da primeira, para efeitos de dedutibilidade do imposto, o autor destaca a importância da análise do conceito de distorção concorrencial elencado no número 2 do artigo 2.º do CIVA, que eleva o prestígio das operações públicas realizadas face às privadas, quando comparado o valor das receitas arrecadadas. Também, Silva (2014) se dedicou a estas entidades, visando essencialmente compreender como se efetiva a aplicação do IVA nas operações que executam, quais as contrariedades sentidas aquando da sua aplicação e no momento do apuramento dos valores dedutivos e identificação do método dedutivo utilizado, se *pro-rata* ou afetação real. Os resultados obtidos a partir do envio de um questionário *online* para uma amostra selecionada do universo das autarquias locais portuguesas², evidenciam que apesar da maioria aplicar corretamente as taxas de IVA são muitas as dúvidas de foro interpretacional, especialmente na distinção entre atividades sujeitas mas isentas de IVA³ e atividades não sujeitas a imposto, que o método dedutivo mais utilizado é a afetação real ou ambos os métodos simultaneamente, e que grande parte destas entidades desconhece o método procedimental aplicável aos subsídios, exceto o relacionado com o imobilizado⁴. A autora concluiu que as autarquias locais apenas são sujeitos passivos porque realizam determinadas operações que não são englobadas pela delimitação negativa do número 2 do artigo 2.º do CIVA ou que o são pelo número 3 do mesmo artigo.

¹ Este ofício identifica situações de não sujeição, de isenção e de sujeição e não isenção ou de isenção com direito à dedução.

² Para um universo de 305 autarquias locais foi selecionada uma amostra de 35 entidades, das quais apenas 11 responderam ao inquérito efetuado.

³ Artigo 9.º do CIVA.

⁴ Efetivamente, a maioria destas entidades sabe que os subsídios não afetam a dedutibilidade do IVA porque não influenciam a fração determinante de cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata*.

Neste sentido já Silva (2004) se tinha pronunciado, pois apesar de tipicamente o Estado e demais pessoas coletivas de direito público não liquidarem nem deduzirem IVA, esse número 3 do artigo 2.º do CIVA, salvo quando exercido de forma não significativa, permite que tal ocorra, realçando o quão importante é para essas entidades o conhecimento do método *pro-rata*. Sendo que para Mendes (2015) as isenções que abrangem tais entidades públicas geram diferentes tratamentos que violam o princípio da neutralidade do imposto, posição também defendida por Palma (2010).

Apesar da harmonização do artigo 23.º do CIVA com a DIVA, um outro estudo (Faustino, 2016), verificou que subsistem dúvidas de cariz interpretativo, especialmente sobre o conceito de atividade económica e sobre as vantagens que o método *pro-rata* proporciona. A autora, através dum estudo de caso, investigou as revisões procedimentais adotados em sede de IVA por uma autarquia local, sujeito passivo misto, que visaram otimizar o sistema fiscal da entidade, mas despoletaram litígio com a AT. Situação provocada pelas díspares posições sobre a aplicação do método *pro-rata*, utilizado pela primeira e não aceite pela segunda. Dado o elevado grau de complexidade que envolve a temática, a autora concluiu que ambas as entidades conceberam nebulosas interpretações sobre o conceito de atividade económica que, conseqüentemente, originaram erróneas considerações. Observa, assim, que a AT se confundiu no momento exato em que defende que o número 2 do artigo 2.º do CIVA é uma exceção a esse conceito, pois entende que a aludida exclusão é sobre a incidência subjetiva do imposto e não sobre o conceito, logo, a não sujeição, não implica sair do seu raio de atuação, mas como tal abrangência não impele a sua inclusão para efeitos da percentagem dedutiva do *pro-rata*, considera que a autarquia ao fazê-lo também adotou um procedimento incorreto e contrário ao devido. Faustino (2016) verificou, ainda, que outra fragilidade é o intrincamento que envolve os dois momentos pré-existentes antes da efetiva aplicação dos métodos dedutivos dos sujeitos passivos mistos e que originam distorção sobre entendimento claro do momento em que é dada a opção de escolha do artigo 23.º do CIVA aos sujeitos passivos. Tal como outros autores (*e.g.*, Amorim, s/d), também esta autora concluiu que deve a AT, ao abrigo do princípio da legalidade e visando a justiça fiscal, prestar todas as informações necessárias às autarquias locais sobre a utilização do método *pro-rata*, independentemente deste não lhe ser o mais favorável.

Outras das subtemáticas investigadas no domínio da dedutibilidade em sede de IVA relaciona-se com as regularizações do imposto aquando da emissão de faturas rectificativas, que

muita tinta tem vertido em sede de contencioso jurídico-fiscal. Nesta linha, evidencia-se o contributo do estudo desenvolvido por Oliveira (2019) que aprofundou com grande minúcia situações que envolvem o tempo e o modo do direito à dedutibilidade, tendo concluído que genericamente as várias administrações fiscais dos EM da UE violam o princípio da neutralidade ao tornar definitivo e não temporário a carga tributária que este imposto acarreta. Para tal, a autora analisou vários processos litigiosos⁵ entre estas autoridades fiscais, incluindo a nacional, e os vários sujeitos passivos, sobre os quais o TJUE se pronunciou e verificou que as primeiras adotaram posições distintas das emanadas por esta alta instância. Em análise estavam casos relacionados com a correção de faturas e a aceitação ou não para efeitos dedutivos do imposto a elas inerentes, tendo em conta o tempo e o modo dedutivo. Face à postura do TJUE concluiu-se que o prazo de caducidade se inicia a partir da receção da(s) fatura(s) rectificativa(s) do imposto que indicasse um valor de IVA não mencionado no documento inicial, exceto se o sujeito passivo não pudesse, nem devesse ignorar o erro inicial. Espera-se, assim, que a AT e as jurisdições dos outros EM, através da doutrina administrativa ou clarificação normativa, acolham este entendimento.

Recentemente, também Basto e Oliveira (2021) se viraram para as questões das regularizações do imposto, ao voltar a abordar a temática dos bens de utilização mista. Centram-se, agora, especialmente nas regularizações dispostas nos artigos 24.º, 25.º e 26.º todos do CIVA, transpostas dos artigos 187.º a 192.º da Diretiva IVA, uma vez que já muito trabalharam⁶ sobre o artigo 23.º do CIVA, que, tal como afirmam, na sua versão original “*abriu a porta a dúvidas e contencioso*” (Basto & Oliveira, 2021, p. 181), visando essencialmente contribuir para o esclarecimento de problemas interpretativos e aplicacionais que deles derivam. Os autores referem que a alteração efetuada às normas contidas no artigo 23.º do CIVA desfizeram qualquer mal-entendido antes causado e que tal melhoria também abrangeu o artigo 24.º do CIVA. Identificaram como pressupostos do regime de regularização das deduções efetuadas em bens de investimento usados promiscuamente em operações que conferem e não conferem direito à dedutibilidade: i) que se trate efetivamente dessa tipologia de bens, cuja definição é remetida pela DIVA para os EM; ii) que os ajustamentos devem ocorrer durante o período de cinco ou até 20 anos (período este

⁵ Acórdão de 15 de setembro de 2016, *Caso Barlis*, processo C-516/14; Acórdão de 12 de abril de 2018, *Caso Biosafe*, processo C-8/17; Acórdão de 15 de setembro de 2016, *Caso Senatex*, processo C-518/14; Acórdão de 21 de março de 2018, *Caso Volkswagen*, Processo C-533/16.

⁶ Os autores em questão publicaram em 2008 o artigo “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA”, na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal.

opcional por cada EM) para os bens móveis e imóveis, respetivamente; iii) exato conhecimento da quantia dedutiva inicialmente praticada (global e definitiva apurado nos termos do artigo 184.º da DIVA); iv) adoção de medidas pelos EM que mitiguem eventuais vantagens advindas das regularizações e vi) possibilidade de haver medidas de simplificação administrativa.

Nesta linha, identificaram Basto e Oliveira (2021) como uma das principais problemáticas neste contexto, a possível heterogeneidade de bens de capital passíveis de regularizações, dada as diferentes interpretações que cada EM pode fazer, embora balizadas pela jurisprudência europeia. Detetaram, também, diferentes tratamentos pelos vários EM no que diz respeito ao início do tratamento das regularizações, consequentes da faculdade prevista na DIVA (cada EM pode decidir como início do período de regularização os anos em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos), sendo que, para os autores, tal regularização deve iniciar-se aquando da primeira utilização, pois só esta opção permite alcançar o seu objetivo (efetiva utilização dos bens). De entre outros aspetos referidos pelos autores destaca-se, ainda, que relativamente à regularização das deduções nos imóveis adquiridos ou locados com renúncia à isenção, existem muitas dúvidas e censuras, para além de evidentes incompatibilidades com a legislação europeia, sendo que são da opinião que deve o legislador rever profundamente todo o normativo atualmente em vigor. Nesta linha, evidencia-se a importância do Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, *Caso Imofloresmira*, processo C-672/16, suscitado por questão prejudicial levantada pelo CAAD⁷ (para esclarecer se o imposto relativo a um imóvel com renúncia à isenção deve ou não ser objeto de regularização global originando a devolução de todo o imposto deduzido aquando da aquisição) ao TJUE, que, aquando da sua pronúncia, afirmou que os EM não podem limitar o período das deduções em períodos mais curtos que contrariem a DIVA. Como esta interpretação é de alcance geral e, portanto, não limitada no tempo, novos contenciosos poderão surgir, pelo que perante situações análogas, mas com dedução de IVA, haverá possibilidade de recuperação de imposto.

No que toca à dedutibilidade do imposto das SGPS, Oliveira (2013) tendo em linha de conta a posição adotada até então pela AT, que considera que tais entidades têm como atividade principal operações sobre as quais não incidem imposto ou operações isentas sem direito à dedução e consequentemente só residualmente lhes é concedido direito à dedução, tendo por base a doutrina

⁷ O sujeito passivo em questão tinha como objeto social a compra e venda, locação e gestão de imóveis, da sociedade ou de terceiros. Tendo a AT constatado que o sujeito passivo optou pela tributação de dois dos imóveis que se encontravam inutilizados à dois anos (aos dias de hoje considere-se 5) e que não tinha procedido à regularização do imposto, tal como discorre do número 1 do artigo 26.º do CIVA e da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Renúncia à Isenção (Decreto de Lei [DL] n.º 21/2007, de 29 de janeiro).

e jurisprudência, nacional e comunitária, aprofundou a temática e concluiu que tais entidades não podem ver tal direito negado, pelo que não deverão suportar imposto. Inferiu, ainda, que as operações relacionadas com as suas atividades tributadas são tributáveis visto serem consideradas prolongamento das mesmas (*e.g.*, operações sobre participações sociais) e que mesmo que apenas praticando operações isentas (*e.g.*, alienação de ações) mantêm o direito à dedutibilidade do imposto das despesas gerais da atividade.

Nesta linha, e com inferências semelhantes, encontra-se o estudo desenvolvido por Afonso (2011) que identificou claramente que a mudança de paradigma na jurisprudência europeia ocorreu com o Acórdão de 29 de outubro de 2009, *Caso SKF*, processo C-29/08. De facto, foi pela primeira vez decidido na jurisprudência europeia um conjunto de requisitos que se cumpridos (custos incorridos passíveis de incorporação no valor das participações sociais a alienar ou no preço dos bens e serviços prestados pelos sujeitos passivos no conjunto da atividade económica desenvolvida) permitiriam possibilitar a dedução do IVA aquando da venda de participações sociais. A autora deduziu, ainda, que a mesma posição poderia ser entendida face à aquisição de participações sociais e sugeriu, inclusivamente, que todos os sujeitos passivos impossibilitados da dedução do imposto, à data, nos últimos quatros, deveriam solicitar à AT revisão da posição.

Neste contexto, também Almeida (2014), intrigada com o diferente tratamento dado a situações análogas, procurou averiguar em que medida poderiam os custos suportados com especialistas no mercado de transações de ações serem considerados para efeitos de dedutibilidade do IVA, tal como ocorria com os consultores de depósitos a prazo. Tal como Afonso (2011) também Almeida (2014) verificou a importância do *Caso SKF* na revolução do tratamento dado ao imposto neste contexto, defendendo, por isso, que a contratação de tais serviços são passíveis de dedução, pois o carácter regular e o facto de tal operação ser realizada com o intuito de tornar a atividade económica do sujeito passivo mais competitiva é mais que suficiente para que não seja castigada pela conjuntura fiscal. Ainda no que concerne à complexidade que circunda a tributação dos serviços financeiros, verifica Salvador (2019) que a isenção de tais serviços, que apenas se mantém em vigor por questões de foro técnico (*e.g.*, resistência a conceitos, insegurança sobre custos de conformidade), é uma das principais barreiras à neutralidade do IVA, sendo que das modernas alternativas possíveis, ambas preconizadas pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), se destaca o *Financial Activity Tax* (FAT), um imposto exclusivo sobre o valor acrescentado das instituições financeiras e um imposto sobre o passivo de tais instituições, que reconduziriam as

mesmas a um perfil de financiamento menos arrojado. No entanto, para o autor, talvez o melhor seria efetivamente a tributação de todos os serviços financeiros a par da simultânea redução das atuais distorções.

Na investigação desenvolvida por Gomes (2017) sobre a problemática das subvenções e das suas implicações na harmonização europeia, verificou-se que uma das principais causas que coloca em causa a neutralidade do imposto é a ambiguidade interpretativa advinda da legislação europeia. Para esta autora os principais problemas derivam da indefinição do conceito de subvenção, lacuna inclusivamente detetada na própria Diretiva IVA que nem critérios determina para a sua classificação, do incorreto tratamento dado às subvenções não tributadas que foram incluídas no denominador *pro-rata* em vários EM e, da igual falta de critérios na DIVA para averiguar se as subvenções se relacionam ou não com o preço praticado, algo que apesar de resolvido pela jurisprudência europeia é questionado pela autora por considerar que sendo este um órgão jurisdicional, não tem poder legislativo para criar normas de cálculo do valor tributável de um imposto e fere os princípios da legalidade e do auto consentimento dos cidadãos. Neste contexto releva salientar que de acordo com a jurisprudência do TJUE só a(s) subvenções/parte de subvenções, identificadas como contrapartidas/elemento de contrapartidas, de operações tributáveis podem ser alvo de imposto (Laires, 2012, citado por Processo 203/2019-T), isto para além da necessidade de cumulatividade das seguintes condições:

- “- A autoridade que concede a subvenção não ser o destinatário das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo subvencionado, pelo que se mostra necessário o envolvimento de três partes, ou seja, a que concede a subvenção, o sujeito passivo que a aufere e o destinatário dos bens ou serviços disponibilizados por esse sujeito passivo;
- A subvenção ser paga à entidade subvencionada para que esta, especificamente, transmita determinados bens ou preste determinados serviços, sendo-lhe somente reconhecido o direito a auferir a subvenção na medida em que tais operações sejam por ela efetuadas;
- A subvenção permitir à entidade subvencionada praticar preços inferiores ao que exigiria na falta da subvenção, de que os adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços sejam diretamente os beneficiários, por via do pagamento por estes de um preço proporcionalmente diminuído do respetivo montante;
- A contrapartida representada pela subvenção, se não já determinada, ser pelo menos determinável, não se revelando necessário, porém, que o montante subvencionado corresponda rigorosamente à diminuição do preço, bastando que o seja de forma significativa." (Processo 203/2019-T)

Por fim, e tendo presente a conformação comunitária, Reis (2011) analisou o contexto prático da dedutibilidade em sede de IVA à letra da jurisprudência europeia. A autora verificou que em termos jurisprudenciais não são toleradas quaisquer exceções para além das previstas na DIVA, a esse direito. Que a necessidade de alcance de receita fiscal não deve ferir os principais princípios de direito (*e.g.*, proporcionalidade, segurança jurídica, proteção da confiança dos sujeitos passivos) e que os órgãos jurisdicionais nacionais têm papel determinante nesse sentido. A autora considera, ainda, que a desmificação das situações com que a jurisprudência nacional se depara, como a verificação de relação direta e imediata entre as despesas suportadas e a atividade económica desenvolvida, a existência ou não de situações fraudulentas e a aquisição de bens para uso efetivo ou não na atividade económica, devem por elas ser densificadas

1.2 Súmula conclusiva

O presente capítulo permitiu inferir que fruto de uma desadequada harmonização e conformação de leis, comunitária e interna, surgem as mais variadas interpretações que incitam o contencioso jurídico-fiscal nos órgãos jurisdicionais. Possibilitou, ainda, evidenciar que em sede de IVA são vários: i) os conceitos fiscais que inflamam tais litigâncias, como os de subvenção e atividade económica e ii) que os sujeitos passivos que veem o seu direito à dedutibilidade limitado.

Por fim, permitiu também observar que apesar da conformação do artigo 23.º do CIVA, que regula a dedução do IVA dos sujeitos passivos mistos com a DIVA, muitas dúvidas aparentam persistir e que merecem ser investigadas cientificamente.

II – Origem do Imposto sobre o Valor Acrescentado

O presente capítulo visa analisar genérica e sucintamente o processo evolutivo do imposto nos vários ordenamentos jurídicos, especialmente nos comunitário e português, e observar as origens do mecanismo de arrecadação do imposto por forma a contextualizar e compreender o seu atual nível de desenvolvimento, bem como evidenciar a origem e o cerne da problemática das litigâncias advindas das vicissitudes implícitas aos vários ordenamentos.

2.1. No ordenamento jurídico

Procedente direto dos impostos sobre o volume de negócios brutos das empresas o IVA nasceu nos primórdios do século XX no continente europeu (Oliveira, 2011; Palma, 2020b; Silva, 2016) e caracteriza-se metaforicamente por ser “*um imposto cumulativo que deixou de o ser*” (Basto, 1991; Soares, 2021, p. 92). A sua paternidade é atribuída a um francês, Maurice Lauré⁸, que visando a suavização dos preços dos produtos manteve os mecanismos essenciais do imposto e aperfeiçoou tecnicamente à produção vigente na altura, um imposto indireto em cascata e fê-lo incidir apenas sobre o valor acrescentado dos produtos, ao permitir a dedução do tributo dos gastos produtivos (AGT, 2021; Balthazar, 2008; Oliveira, 2011; Palma, 2020b; Silva, 2016).

Apesar da adoção do IVA pela legislação francesa são vários os autores (*e.g.*, Balthazar, 2008; Soares, 2021) que defendem que a sua proveniência e conceção é precedente e um produto obtido a partir de influências e doutrinas estrangeiras (*e.g.*, japonesa, americana) (Balthazar, 2008; Soares, 2021), desvalorizadas por Frenkel (1976) face às evidências obtidas numa investigação por si desenvolvida, em que comprova que é Maurice Lauré quem mais sofre os seus efeitos (Soares, 2021). Para Soares (2021) a principal influência é japonesa e deriva de Hanya Ito pois é este autor, que inspirado por Thomas Adams, descreve o sistema de repasse do imposto (Ito, 1950, citado por Soares, 2021), atualmente sucedido pelo método do crédito do imposto, subtrativo indireto ou

⁸ Diretor geral adjunto dos impostos, em França, desde 1948 até 1958.

Apesar de ser considerado o pai deste imposto, já Wilhelm Von Siemens, um empresário alemão, e o economista Thomas S. Adams, de origem americana, em 1918 e 1921, tinham, respetivamente, proposto um imposto como o IVA. Segundo, Balthazar (2008) Siemens desenvolveu um trabalho pioneiro nesta área ao defender a utilização do modelo dedutivo do imposto através da base do tributo suportado sobre a base do tributo liquidado (Soares, 2021); enquanto Adams (1921) defendeu um sistema dedutivo em que o IVA assume a forma de tributo sobre as vendas “com crédito de imposto pago a montante pelo produtor sobre os bens comprados para revenda ou para uso próprio na realização de operações tributáveis” (Soares, 2021, p. 101).

método das faturas, ao identificar num seu artigo⁹ as principais características, desvantagens e vantagens do IVA.

No entanto, é a conjugação e articulação meticulosa de um conjunto de elementos fruto do processo evolutivo do imposto sobre o volume de negócios, advinda da doutrina fiscal de diversos ordenamentos jurídicos, efetuada pelo ordenamento jurídico francês que permitiu criar um mecanismo efetivamente neutro e eficiente (Balthazar, 2008; Sousa, 2021). Segundo Balthazar (2008), de origem hipoteticamente francesa são a incidência e exigibilidade do imposto, a base tributável, o contribuinte e a delineação dum mecanismo dedutivo próprio (Soares, 2021).

Introduzido, assim, em 1954 de forma experimental na Costa do Marfim seguida do Senegal, o imposto revelou-se um sério caso de sucesso, tendo sido gradualmente implementado na França, entre 1967 e 1968 e abruptamente na Dinamarca, em 1967. Estavam, assim, dados os primeiros passos dum imposto que viria a ser mundialmente aceite e que virou “moda” (Palma, 2020b).

2.1.1. Comunitário

A Comunidade Económica Europeia (CEE) não foi exceção, e tendo em conta que o Tratado que a institui visa o mercado comum, verificando o sucesso deste tributo em países como a França e a Alemanha, perfilha o IVA, nos termos do artigo 1.º da Primeira Diretiva, a Diretiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967¹⁰ (Tabela 2.1), como um sistema obrigatório de tributação das transações nos EM. De facto, as suas características relacionam-se com o exposto no artigo 2.º da mesma Diretiva¹¹, que revelam o mais elevado ponto de harmonização fiscal da

⁹ “*The Value-Added Tax in Japan*” publicado em 1950.

¹⁰ Artigo 1.º

“Os Estados-membros substituirão o seu sistema atual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, definido no artigo 2.º;

Em cada Estado-membro, a lei que determine tal substituição será promulgada no mais curto prazo, de forma a poder entrar em vigor em data que será fixada por cada Estado-membro, tendo em conta a situação conjuntural, mas, o mais tardar, em 1 de Janeiro de 1970.

A partir da entrada em vigor dessa lei, o Estado-membro não pode manter nem instituir qualquer medida de compensação fixa na importação e na exportação a título de imposto sobre o volume de negócios, em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros”.

¹¹ Artigo 2.º

“O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.

UE – a partilha de um sistema comum de IVA (Tabela 2.1), que faz parte do pacote comunitário basilar a qualquer Estado que a ele queira aderir. Não sendo um imposto europeu, mas tendo uma matriz comunitária, veio o TJUE reforçar no seu Acórdão de 18 de janeiro de 2001, que os EM incorrem em responsabilidade civil pelos danos causados a particulares resultantes da adoção de legislação nacional contrária à Sexta Diretiva (Palma, 2020a).

Visando este sistema comum do IVA parte integrante do direito da UE há quase cinco décadas (TJUE, 2019), garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos seus objetivos ou resultados, mediante o condicionalismo da sujeição, em princípio, a imposto (Processo 575/2017-T; Soares, 2021), é o direito à dedução o garante de tal objetivo, pois enquanto elemento integrante do mecanismo do imposto desobriga os sujeitos passivos do peso do imposto e, não pode em princípio ser limitado, como frequentemente frisado pela vasta jurisprudência comunitária (TJUE, 2019). Igualmente, tem este Tribunal reiterado que o direito da UE não pode ser utilizado para práticas fraudulentas e abusivas, e que uma vez detetadas, pode o direito à dedutibilidade do tributo ser recusado com efeitos retroativos pelo órgão jurisdicional nacional, se munido de elementos objetivos, que evidenciem o conhecimento do sujeito passivo da prática abusiva e/ou fraudulenta (TJUE, 2019).

Distinto por assentar numa *“base de incidência uniforme, de regras comuns em matérias de incidência objetiva e subjetiva, de isenções e valor tributável, pela harmonização dos regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estágio retalhista e às generalidades das prestações de serviços”* é o princípio do direito à dedução que caracteriza principalmente o sistema comum do IVA atualmente adotado pela comunidade (Cooper, 2007; Soares, 2021, p. 102). Assim, como instrumento resultante da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, recentemente alterada pela Diretiva 2021/1159/UE e comumente designada de Diretiva IVA ou DIVA que revogou a Sexta Diretiva, a Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977 (Tabela 2.1), para além de dever ser analisado e interpretado tendo em consideração a sua evolução histórica e o contributo da vasta jurisprudência emanada pela TJUE (Soares, 2021), deverá igualmente ser considerado o longo, gradual, ponderado e ainda incompleto processo de harmonização fiscal comunitário (Tabela 2.1).

“Todavia, até ao momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros, estes últimos têm a faculdade, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 5.º, de aplicar tal sistema só até ao estágio do comércio por grosso, inclusive, e de aplicar, se for caso disso, ao estágio do comércio a retalho ou ao estágio anterior a este, um imposto complementar autónomo”.

Tabela 2.1 Harmonização comunitária do IVA

	1.ª Diretiva	Obrigatoriedade da adoção do IVA na CEE a partir de 01/01/1970.
	2.ª Diretiva	Delimitação do Primeiro Sistema Comum de IVA.
1.ª Etapa	3.ª Diretiva	Prorrogação da data de entrada do IVA na CEE para 01/01/1972.
	4.ª Diretiva	Prorrogação da data de entrada do IVA na Itália para 01/07/1972.
	5.ª Diretiva	Prorrogação da data de entrada do IVA na Itália para 01/01/1973.
2.ª Etapa	21/04/1970	Determinação da percentagem contributiva de IVA de cada EM.
	6.ª Diretiva	Delineação do Segundo Sistema de IVA (1977).
3.ª Etapa	Livro Branco (1985)	Propostas de harmonização da tributação - abolição das fronteiras fiscais até 31/12/1992 e criação do mercado interno a partir de 01/01/1993.
	Ato Único (1987)	Determinação da passagem de mercado comunitário para mercado único, mantendo-se o Princípio da Tributação do Destino.
	Diretiva 91/680/CEE	Regime transitório de tributação no destino para Transmissões Intracomunitárias, com alterações mínimas.
	Diretiva 92/77/CEE	Instituição de taxas mínimas de IVA para as taxas normal e reduzida. Abolição das taxas agravadas.
	VIES ¹²	Regulamento de cooperação administrativa dos impostos indiretos.
4.ª Etapa	07/06/2000	Programa estratégico da Comissão sobre o funcionamento IVA.
	Diretiva 2006/112/CE	Instituição formal do Segundo Sistema de IVA.
	01/12/2010	Livro Verde sobre o futuro do IVA.
	06/12/2011	Comunicado da Comissão sobre o futuro do IVA.

O processo de harmonização fiscal comunitário, efetuado ao ritmo dos interesses políticos dos vários EM e nem sempre pacífico, reflete o plano fiscal da história da construção europeia,

¹² Sistema VIES (*VAT Exchange Information System*) instituído pelo Regulamento CEE 218/92, do Conselho de 27 de janeiro de 1992, Jornal Oficial da União Europeia (JO) n.º L 24/1, de 01 de fevereiro de 1992 referente às trocas de informações sobre as transações intracomunitárias; revogado pelo Regulamento 1798/2003, do Conselho, de 07 de outubro de 2003, JO n.º L 264, de 15 de outubro de 2003, referente à cooperação administrativa no domínio do IVA; que, por sua vez, foi revogado pelo Regulamento (UE) 904/2010, do Conselho, de 07 de outubro de 2010, JO n.º L 268/1, de 12 de outubro de 2010, a partir de 01 de janeiro de 2012.

pois nunca o Tratado que a instituiu teve uma “*política fiscal autonomizada*” (Palma, 2020b, p. 35).

Frisado que está o enquadramento da harmonização fiscal europeia, sucintamente apresentado na Tabela 2.1, constata-se que este se fez à medida das necessidades da integração europeia. A esse propósito, *vide* o importante papel que representa o princípio da não discriminação¹³ no seu seio ao proibir, nos termos do artigo 110.º do Tratado da União Europeia (TUE), os EM de decretarem exigências superiores às praticadas internamente sobre os produtos dos outros EM, quaisquer que fossem a sua natureza (Fortes, 2018; Simões, 2015), e a complexidade inerente à harmoniosa conjugação dos princípios da subsidiariedade e neutralidade, que visam, respetivamente, a execução das políticas fiscais por cada EM e a não distorção do mercado por questões de índole fiscal, e, portanto, um equilíbrio nada fácil de atingir (Palma, 2020b).

Na realidade, foram as Primeira e Segunda Diretivas, as Diretivas 67/227/CEE e 67/228/CEE, respetivamente, aprovadas pelo Conselho de 11 de abril de 1967 e publicadas no JO n.º L 71, de 14 de março de 1967, que criaram o Primeiro Sistema Comum de IVA. Enquanto a primeira determina os rasgos gerais de aplicação do imposto, a segunda, de âmbito mais alargado, contém os princípios fundamentais do sistema, caracterizado pelas poucas restrições impostas aos EM, dada a inexistente harmonização da lista de isenções, das modalidades do direito à dedução e da ausência genérica de tributação das prestações de serviços (Fortes, 2018; Palma, 2020b). São, essencialmente as Terceira, Quarta e Quinta Diretivas, as Diretivas 69/463/CEE, publicada no JO n.º L 320, de 20 de dezembro de 1971, e 71/401/CEE, publicada no JO n.º L 162, de 18 de julho de 1972, respetivamente, que evidenciam a morosidade inicial deste processo, pois demonstram que só após aproximadamente uma década foi o IVA introduzido nas legislações internas de cada EM, ultrapassando o *timing* estipulado na Primeira Diretiva (Dias, 2005; Fortes, 2018; Palma, 2020b).

Decidida a substituição das contribuições financeiras de cada EM pela constituição de recursos próprios da Comunidade, decisão de 21 de abril de 1970, publicada no JO n.º C 50, de 28 de abril do mesmo ano, de onde o IVA é uma das principais fontes de receitas, através da aplicação duma taxa a uma matéria coletável calculada uniformemente nos EM, inicia-se uma nova etapa do processo de harmonização fiscal, que finda com a Sexta Diretiva. Esta, para além de delimitar o

¹³ Artigo 21.º da Carta dos Direitos Fundamentais da UE, JO n.º C 364/1, de 18 de dezembro de 2000.

Segundo Sistema de IVA, colmatar lacunas das Diretivas anteriores e caracterizar-se por ter uma base de incidência uniforme, regras comuns para as incidências objetiva e subjetiva e para as isenções e valor tributável, harmonizar os regimes especiais, obrigar a tributação até ao estágio retalhista e alargar o imposto à generalidade das prestações de serviços, continua a não harmonizar transversalmente as diferentes legislações fiscais de cada EM (Fortes, 2018; Palma, 2020b).

A terceira fase deste processo ocorre com a criação do mercado interno, em 1 de janeiro de 1993, consequente das propostas de harmonização elencadas no Livro Branco proposto pela Comissão Europeia aos EM em 1985, e que visam o objetivo do Tratado da Comunidade, a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais¹⁴. Esse objetivo implica a abolição de fronteiras fiscais, o princípio da tributação no destino para as transações intracomunitárias¹⁵ e a aproximação das taxas de IVA¹⁶. É nesta fase que o mecanismo do IVA evolui drasticamente ao ficar indissociável de dois dos objetivos da UE, a garantia de neutralidade aquando de trocas comerciais no espaço comunitário e a realização do mercado interno comum.

Uma quarta fase do processo de harmonização fiscal inicia-se com a “*Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno*”, um programa estratégico da Comissão Europeia (COM, 2000), comunicado no dia 7 de junho de 2000, assente na simplificação, modernização, uniformização e novas práticas de procedimentos de cooperação administrativa e que atinge o máximo expoente aquando da aprovação da Diretiva IVA ou DIVA – a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, que reformula a Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977 e elimina as disposições obsoletas da Sexta Diretiva e da legislação subsequente relacionada com IVA. Em 2011, decorrente do lançamento do Livro Verde de 2010, é exposto pela Comissão um comunicado sobre o futuro do IVA, que define como características essenciais a um vindouro sistema de IVA o princípio da tributação no destino¹⁷ e a simplicidade, eficiência e robustez, que redefinem a priorização das áreas a trabalhar.

¹⁴ Artigo 14.º, n.º 2 do TUE

“Um espaço sem fronteiras internas em que a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais se fará de acordo com as disposições do Tratado”.

¹⁵ Aprovação da Diretiva 91/680/CEE, do Conselho de 12 de dezembro de 1991, JO n.º L 376/1, de 31 de dezembro de 1991.

¹⁶ Aprovação da Diretiva 92/77/CEE, do Conselho de 14 de dezembro de 1992, JO n.º L 384, de 30 de dezembro de 1992, que eliminou taxas agravadas e instituiu taxas mínimas de 15% para a taxa normal e 5% para a taxa reduzida.

¹⁷ A Comissão sempre ambicionou o princípio da tributação da origem, que permanentemente adiado, dada as dificuldades inerentes à sua real concretização, é nesta fase definitivamente abandonado.

2.1.2. Português

Descendente indireto da pré-adesão à CEE, a origem do IVA em Portugal dá-se nos anos 80 do século passado, fruto das suas potencialidades para obtenção de receita (Palma, 2020b). Portugal que, até então, adotava um sistema ineficiente e propício à fraude e evasão fiscal, o Imposto das Transações (IT), encontra neste imposto uma melhor opção face aos problemas que enfrenta (*e.g.*, criação de receita limitada, incidência subjetiva restrita a produtores e grossistas, tributação de serviços inexistente, excessivo número de bens essenciais isentos) (preâmbulo do Código do IVA; Salvador, 2019), pois, com uma reduzida transmeabilidade à fraude e evasão fiscal e uma maior base tributária potencia o aumento da receita nacional (Braz & Cunha, 2009; Ramalho, 1971). Apesar de tal adesão acarretar a adoção do sistema comum do IVA, dirigido por distintas diretivas do Conselho das Comunidades Europeias, das quais se destaca a Sexta Diretiva, revogada pela DIVA (Oliveira, 2021; Palma, 2020b; Ricardo, 2019), a entrada em vigor do CIVA “*num momento em que Portugal não se encontra vinculado a qualquer aproximação ao *acquis communautaire* significa, todavia, que a opção pelo IVA como modelo de tributação geral do consumo se desligou das incidências da adesão à CEE para assentar nos próprios méritos do IVA*” (preâmbulo do Código do IVA).

Assim, a 1 de janeiro de 1986, data da adesão de Portugal à CEE, através do DL n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, no uso da autorização legislativa conferida pelo artigo 22.º da Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 1984)¹⁸ que aprova o CIVA, nasce a principal

¹⁸ Artigo 22.º da Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro

“(Imposto sobre o valor acrescentado)

É concedida ao Governo autorização para:

a) Legislar em matéria do imposto sobre o valor acrescentado, tendo em conta os seguintes princípios fundamentais:

- 1) O imposto sobre o valor acrescentado será elaborado de acordo com a estrutura da 6.ª Diretiva da CEE, de 17 de Maio de 1977, tendo em conta o sistema jurídico-fiscal português;
- 2) Será um imposto geral sobre o consumo, incidindo sobre as pessoas singulares e coletivas que, de modo independente e com carácter de habitualidade, efectuem transmissões de bens ou prestações de serviços;
- 3) Em obediência ao princípio do destino, sujeitar-se-ão à tributação as importações de bens, exonerando-se as exportações do imposto pago a montante;
- 4) Será um imposto plurifásico e de carácter não cumulativo, fracionando o pagamento pelos vários intervenientes no processo produtivo através do método do crédito de imposto;
- 5) Excluir-se-ão da sujeição a imposto o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, sendo concedida isenção a determinadas transmissões de bens e prestações de serviços de interesse colectivo, bem como a certas operações financeiras;
- 6) Visar-se-á a proteção de um conjunto de bens essenciais de consumo, determinado com base na lista I do actual Código do Imposto de Transações, ao qual se concederá isenção, com reembolso do imposto pago a montante;
- 7) Aplicar-se-ão três taxas, sendo uma reduzida até 10%, outra normal até 22% e uma terceira agravada até 40%;
- 8) Serão adotadas as garantias previstas no Código de Processo das Contribuições e Impostos, podendo estabelecer-se penalidades de acordo com o sistema sancionatório fiscal em vigor;
- 9) Poderão ser adotados regimes especiais para os operadores de pequena dimensão e para a agricultura;

base do nosso sistema de tributação ao consumo – o IVA, um imposto nacional e não comunitário, consequente da reforma da tributação da despesa que então se fazia (Oliveira, 2021; Palma, 2020b). Conformidade que apenas se efetiva com a Lei n.º 2/89, de 17 de fevereiro, contrariamente ao defendido por vários autores (*e.g.*, Palma, 2020b; Salvador, 2019), e recentemente reforçado pelo TJUE no processo C-837/19, de 20 de setembro. De facto, tanto Portugal como a Espanha, beneficiaram dum período interino para implementação da legislação comunitária do IVA, nomeadamente a Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977.

2.1.2.1. Um caso de sucesso

De entre os diversos impostos indiretos o IVA, tal como previsto, assumiu desde o primeiro momento um contributo extraordinário na obtenção de receita nacional, ao gerar 1.575,90 milhões de euros no ano de 1987 (PORDATA, 2021). De facto, nestes 36 anos de existência, o seu contributo para além de relevante, tem sido quase sempre exponencial (PORDATA, 2021). Com ligeiras oscilações desde 1987, alcança em 2008 uma receita de 13.423,97 milhões de euros, que são historicamente excedidas pelo novo recorde máximo histórico de 18.827,80 milhões de euros alcançados em 2019, e que representam 59,7% das receitas com impostos indiretos em 2019 e um crescimento de 5,4% comparativamente a 2018 (INE, 2021; Palma, 2020b; PORDATA, 2021) (Figura 2.1). Segundo vários autores (*e.g.*, Correia, 1981, citado por Palma, 2020b; Dias, 2005; Faria, 2012; González, 2008; Palma, 2020b; Rafael, 2011; Salvador, 2019) são estes elevados índices de receita que demonstram a superioridade deste imposto e o tornam um caso de sucesso no panorama nacional. Veja-se, que apesar de se ter estreado com taxas inferiores¹⁹ às do seu antecessor²⁰, este contínuo crescimento deriva principalmente da também paralela evolução das suas taxas, atualmente situadas nos 6%²¹, 13%²² e 23% (reduzida, intermédia e normal) no Continente, e nos 4%, 9% e 16% e 5%, 12% e 22% nas Regiões Autónomas dos Açores e da

b) Publicar legislação especial tendente à oneração fiscal de certos bens de luxo, bem como a adaptar a tributação indirecta especial, por forma a ajustá-la à carga fiscal global resultante da introdução do imposto;

c) Revogar o actual Código do Imposto de Transacções e legislação complementar e elaborar a regulamentação necessária à implementação do imposto em Portugal²³.

¹⁹ Inicialmente, em 01/01/1986, o CIVA determinou as taxas de 0%, 8% (reduzida), 16% (normal) e 30% (agravada). A taxa de 0% foi abolida em 1992.

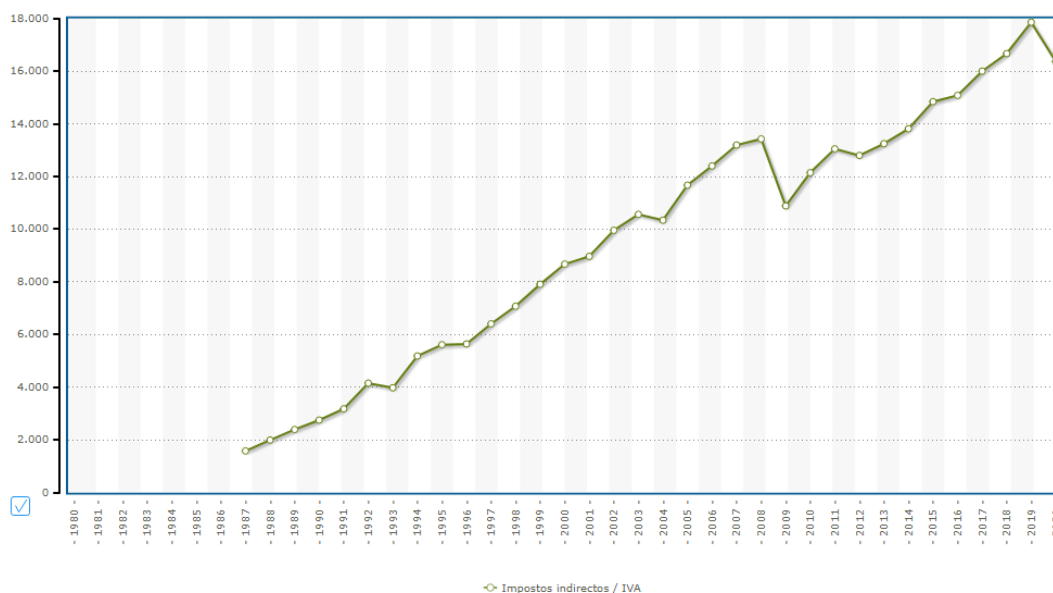
²⁰ Apesar de se ter estreado com apenas as taxas de 7% (normal) e 20% (agravada) aquando da sua aprovação (DL n.º 47066, de 01 de julho de 1966; no momento da sua abolição eram praticadas as taxas de 15% (normal), 30% (para as mercadorias da Lista II, anexa do Código do Imposto sobre as Transacções (CIT), 60% (para as mercadorias da Lista III, anexa ao CIT, 90% (para as mercadorias da Lista IV anexa ao CIT e a taxa específica de 12\$00 por litro aplicável à cerveja.

²¹ Aplicável a importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I, anexa ao CIVA.

²² Aplicável a importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista II, anexa ao CIVA.

Madeira, respetivamente (Palma, 2019b; Palma, 2020b) e sujeitas a controlo pela UE²³. Tal variedade de taxas, para além de pretender evitar um efeito regressivo na reforma fiscal que então se fazia, procurou manter a personalização do tributo que já se aplicava sobre consumos supérfluos ou de luxo. De facto, apesar de envolver maior complexidade (Bickely, 2003; Clemens *et al.*, 2003) comparativamente à aplicação de uma taxa uniforme a todo o consumo aquando da aplicação do imposto, esta jigajoga de taxas permite aumentar a coleta, implementar decisões europeias e melhorar a competitividade dos vários setores de atividade (Braz & Cunha, 2009).

Figura 2.1 - Evolução da receita fiscal total do IVA
Euro - Milhões



Fonte: PORDATA (2021)

Similares foram os progressos e aperfeiçoamentos dos impostos cumulativos que permitiram, conjuntamente com pequenas transformações estruturais, obter o IVA que atualmente se conhece (Soares, 2021): um imposto geral sobre o consumo, de base comunitária, plurifásico, sem efeitos cumulativos, que atua através do método subtrativo indireto, do crédito do imposto, da fatura ou do sistema de pagamento fracionado (Sarmiento & Matos, 2020). Este não só aumenta os controlos face à fraude e evasão fiscal como a combate, mas também contribui para a sua aceitação

²³ Artigos 93.º a 130.º e Anexo III da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de dezembro de 2006, JO n.º L347, de 11 de dezembro de 2006; Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 05 de maio de 2009, JO n.º L 116 de 09 de maio de 2009).

junto dos sujeitos passivos dado o seu *modus operandis* – o tributo, repartido pelos vários agentes económicos pode ser deduzido pelos sujeitos passivos se munidos de faturas que o mencionem (artigo 226.º da DIVA; Dias, 2005; número 5 do artigo 36.º do CIVA; Silva, 2005). Um produto consequente de múltiplas transformações históricas que ultrapassou as barreiras da dupla tributação (*e.g.*, dos investimentos, das despesas gerais) que caracterizavam o sistema de pagamentos fracionados, seu antecessor, que substituiu em França, terra natal deste tributo, o sistema de imposto sobre o valor das vendas, que sucedeu ao imposto sobre os pagamentos. Um imposto que impunha a aplicação duma só taxa a todos os pagamentos privados (Soares, 2021), contrariamente ao imposto sobre as vendas que incidia sobre a globalidade das transações mercantis, que ocorriam ao longo do circuito económico até ao consumidor final (Soares, 2021). Uma forma de atuar que desencadeava efeitos cumulativos, diferente da do contemporâneo sistema de IVA, e que foi determinante para o progresso e atributos que hoje este tributo exhibe (*e.g.*, neutralidade, dedutibilidade).

São essas suas particularidades e esse seu modo de atuar que o têm tornado apeteçível um pouco por todo o mundo²⁴, hoje presente em mais de 160 países (*e.g.*, Angola, Brasil, Rússia, Vietname), dos quais 21 são membros da OCDE (Cnossen, 1992; Palma, 2011; Salvador, 2019; Soares, 2021).

2.1.3. Vicissitudes implícitas aos diferentes ordenamentos

Como na realidade ainda não existe uma fiscalidade europeia transversal a todos os EM, cada um permanece naturalmente com as políticas fiscais mais convenientes aos seus propósitos, que diferentes e divergentes, embora balizadas pelos Tratados Europeus e passíveis de controlo pelo TJUE, dificultam as interpretações normativas e criam condições propícias à conflitualidade entre agentes económicos e autoridades tributárias nacionais ou mesmo entre o TJUE e os EM, dada as ambiguidades que caracterizam tais interpretações, não sendo o caso português exceção à regra (Dias, 2005; Processo 575/2017-T).

Fruto de tal complexidade é, a título exemplificativo, a diferença crescente entre as taxas reduzidas e as taxas normais a que se assiste nos últimos anos nos vários EM (Ribeiro, 2021) (Anexo 1) que diminuem a eficácia do imposto e multiplicam as distorções e que, até 2016, levaram à abertura de mais de quarenta processos pela Comissão Europeia contra mais de dois terços dos

²⁴ Apesar de surgir com outras designações como *Goods and Services Tax* (GST) ou *General Consumption Tax* (GCT).

EM pelas infrações cometidas (Palma, 2019b). Relativamente a esta matéria, refira-se, que tendo este imposto uma extensa base de incidência parte das isenções atualmente em vigor é questionável pois, tal como reforçam vários autores (*e.g.*, Basto & Oliveira, 2021; Ferreira, 2011; Kay & Davis, 1987; Lauré, 1957, citado por Bastos & Oliveira, 2021; Palma, 2019a; Palma, 2020b; Reis, 2011) as isenções incompletas são contrárias ao princípio da neutralidade.

Como ao nível deste tributo se visa assegurar este princípio, através do mecanismo do direito à dedução, que assegura que o imposto é definitivamente suportado pelo consumidor final, têm, também, os tribunais jurisdicionais de cada EM desempenhado forte contributo na resolução destes conflitos, de natureza essencialmente interpretativa, como adiante se verificará. Ainda, no que toca à complexa diferenciação pelas taxas praticadas nos vários EM, refere Palma (2019b) que uma vez conjugadas com as distintas interpretações e aplicações efetuadas a certos conceitos varia-se o âmbito aplicacional do imposto e geram-se significativas distorções concorrenciais, especialmente nas situações transfronteiriças (*e.g.*, combustíveis) (Palma, 2019b).

Ora nesta linha e no âmbito do estudo que aqui discorre também as diferentes interpretações dadas aos mais diversos conceitos (*e.g.*, atividade económica, atividade acessória, sujeito passivo, subvenções) relevam, pois fonte dos mais variados processos e alterações normativas (*e.g.*, artigo 23.º do CIVA) face a diferentes interpretações do disposto da Diretiva IVA levaram vários EM (*e.g.*, Portugal, França, Espanha) a incorrerem em incumprimento legal, ferindo mesmo os direitos dos agentes económicos (*e.g.*, direito à dedutibilidade) e desrespeitando os princípios regentes da UE (*e.g.*, princípio da legalidade, da neutralidade, da proporção).

De facto, ao longo desta sua jornada, têm sido muitos os litígios tributários discutidos em tribunal nos vários EM, sobre as mais variadas questões que surgem aquando da sua aplicação (*e.g.*, dedutibilidade, isenções, aplicação *pro-rata*) e pelos mais variados agentes económicos que com posições distintas das autoridades fiscais tentam, tal como elas, não sair feridos e apreender da melhor maneira possível a realidade que os norteia, respeitando os princípios vigentes na Comunidade e nos seus países.

Num contexto tão complexo como o que este imposto envolve, muitos dos processos acabam por seguir para o TJUE, principalmente por via do mecanismo do reenvio prejudicial dadas as pertinentes questões de foro interpretativo que se levantam e que podem colocar em causa o direito da UE e os objetivos da DIVA. Como são as suas prolações que conduzem e garantem a

correta aplicação do imposto torna-se fundamental analisar o papel que este órgão desempenha no decorrer do presente estudo.

2.2. Súmula conclusiva

O presente capítulo permitiu inferir que o atual sistema de IVA é fruto de um processo de melhorias contínuas, que na busca de uma desejada neutralidade que o caracteriza, elevou o papel do mecanismo do direito à dedutibilidade no seu raio de atuação. Possibilitou, ainda, evidenciar os antecedentes (atributos e modo de atuação) e consequentes diretos (perfilhação mundial e impulsionador da harmonização fiscal na UE) deste imposto, para além dos consequentes indiretos (integração da DIVA no Direito Europeu, litigâncias tributárias com natureza essencialmente interpretativa em sede de IVA e elevação do papel do TJUE no alcance dos objetivos da Diretiva IVA).

III – O Tribunal de Justiça da União Europeia e os Órgãos Jurisdicionais Nacionais

O presente capítulo visa contextualizar o papel e a importância das pronúncias do TJUE na União Europeia e nos EM, compreender a estrutura organizativa do sistema jurídico nacional (por forma a identificar os órgãos jurisdicionais nacionais), compreender o modo de funcionamento destes órgãos na resolução de conflitos tributários, identificar soluções alternativas às tradicionais na resolução de tais litígios, compreender a relação que se estabelece entre estes órgãos e os objetivos que visam alcançar e identificar e compreender o papel que o mecanismo de reenvio prejudicial assume nesta relação e consequentemente na resolução dos litígios tributários.

3.1. Jurisdição comunitária

De matriz comunitária, o IVA é um imposto primeiramente regulado pela legislação da UE, que nos termos do disposto do número 4 do artigo 8.º da CRP prevalece sobre a legislação nacional. Ora, para chegar a este patamar, profundas transformações ocorreram na UE, pois o que começa por ser uma união meramente económica evolui para vários domínios interventivos (*e.g.*, clima, saúde, fiscalidade), pelo que, em 1993, por forma a refletir tais mutações, a CEE²⁵ passa a designar-se UE²⁶, uma união económica e política de características ímpares, que se baseia num Estado de Direito, pois toda a sua ação assenta em tratados²⁷ voluntária e democraticamente aprovados pelos EM aderentes, posteriormente ratificados pelos seus parlamentos ou pela realização de referendos.

Para atuar harmoniosamente com os seus valores, alcançar os seus objetivos e servir os seus interesses, os dos seus cidadãos e dos EM a UE dispõe, nos termos do artigo 13.º do TUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329, de um quadro institucional composto pelo Parlamento Europeu²⁸,

²⁵ Criada em 1958, no rescaldo da Segunda Guerra Mundial, visava principalmente reforçar a cooperação económica dos seis primeiros países aderentes (Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo e Países Baixos) e mitigar situações conflituosas.

²⁶ Atualmente constituída por 27 EM (Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chéquia, Chipre, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Filândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, Roménia e Suécia).

²⁷ Determinam os objetivos da UE, as normas de funcionamento das suas instituições, o processo de tomada de decisões e a relação entre a UE e os EM. Sempre que entram novos membros os tratados são alterados.

²⁸ Artigo 14.º do TUE e artigos 223.º a 234.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329.

pelo Conselho Europeu²⁹, pelo Conselho³⁰, pela Comissão Europeia³¹, pelo TJUE³², pelo Banco Central Europeu (BCE)³³ e pelo Tribunal de Contas³⁴, todos atuando dentro dos limites das atribuições que lhe são conferidas pelos Tratados, como discorre do n.º 2 do mesmo artigo. Este quadro institucional revela a poderosíssima congregação de poderes dos EM nessas mesmas instituições, em determinadas temáticas, visando garantir que as decisões de interesse comum sejam tomadas democraticamente. Essas tomadas de decisão envolvem simultaneamente algumas dessas mesmas instituições – o Parlamento Europeu, o Conselho Europeu, o Conselho e a Comissão Europeia, bem como os parlamentos nacionais e os Órgãos Consultivos Europeus³⁵, sendo, regra geral, a Comissão quem propõe novos atos legislativos³⁶ e o Parlamento e o Conselho que os aprovam para respetiva implementação nos EM e nas restantes instituições europeias.

Chegados à compreensão transversal do ponto de partida do presente capítulo, que por outras palavras refere que o IVA, sendo uma diretiva europeia, foi transporto para a legislação nacional com total liberdade dentro dos limites da lei para alcançar os fins desejados, salienta-se a importância do papel desempenhado pelo TJUE enquanto garante da uniforme interpretação e aplicação da legislação comunitária nos EM, pois dotado de poder jurisdicional independente para reger o direito e justiça comunitários é esta a instituição competente para se pronunciar sobre os mais variados processos litigiosos que ocorram entre EM, entre instituições europeias e entre pessoas singulares e/ou coletivas, devendo os seus Acórdãos ser respeitados por todos os EM, inclusivamente por Portugal.

²⁹ Artigo 15.º do TUE e artigos 235.º a 236.º do TFUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329.

³⁰ Artigo 16.º do TUE e artigos 237.º a 243.º do TFUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329.

³¹ Artigo 17.º do TUE e artigos 244.º a 250.º do TFUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329.

³² Artigo 19.º do TUE e artigos 251.º a 281.º do TFUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329.

³³ Artigos 282.º a 284.º do TFUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329.

³⁴ Artigos 285.º a 286.º do TFUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329.

³⁵ Artigos 300.º a 307.º do TFUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329; Comité Económico e Social Europeu e Comité das Regiões.

³⁶ Artigo 288.º do TFUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329:

“Para exercerem as competências da União, as instituições adotam regulamentos, diretivas, decisões, recomendações e pareceres. O regulamento tem caráter geral. É obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros. A diretiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.

A decisão é obrigatória em todos os seus elementos. Quando designa destinatários, só é obrigatória para estes. As recomendações e os pareceres não são vinculativos.”

3.1.1. O TJUE

Criado em 1952, o TJUE é a autoridade judiciária máxima da UE e tem como missão, nos termos do artigo 19.º do TUE, garantir o respeito e cumprimento da legislação comunitária³⁷, através da fiscalização dos atos das instituições europeias, da verificação do cumprimento dos EM do disposto nos tratados e da interpretação do direito comunitário a pedido dos juízes nacionais dos EM (UE, 2021).

O TJUE, com sede no Luxemburgo, é uma instituição multilingue³⁸ e é composto por dois grandes órgãos – o Tribunal de Justiça e o Tribunal Geral³⁹, que exercem, respetivamente, jurisdições de segunda e primeira instância. Apesar de ambos garantirem a correta aplicação dos direitos primário⁴⁰ e derivado⁴¹ da UE nos EM, verificarem se estes cumprem as obrigações daí decorrentes e fiscalizarem a legalidade dos atos das instituições europeias, acresce ao Tribunal de Justiça a responsabilidade de igualmente interpretar o direito comunitário a pedido dos magistrados nacionais, pois é este Tribunal que “*garante o direito do respeito na interpretação e aplicação dos Tratados*” (artigo 19.º do TUE). Acresce ainda a este a responsabilidade de assegurar integralmente o multilinguismo e a disseminação jurisprudencial por todos os EM.

O recurso a esta instituição, nos termos do artigo 265.º do TFUE, tanto pode ser feito por pessoas coletivas como por pessoas singulares, desde que lesadas por instituições comunitárias e/ou por colaboradores dessas instituições, e pode ser feito diretamente ao Tribunal Geral, no caso da decisão danosa os ter afetado direta e individualmente ou indiretamente através dos tribunais nacionais, que decidem se remetem ou não o processo para o Tribunal de Justiça, uma vez que dispõe o artigo 267.º do mesmo Tratado que:

“O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação dos Tratados;

³⁷ Existem, também, outras instituições competentes judicialmente, como o Provedor de Justiça e a Autoridade Europeia para a Proteção de Dados; para além de, alternativamente, poder optar-se pelo procedimento de queixa oficial, aquando da infração do direito da UE pelas autoridades de um EM.

³⁸ Um regime linguístico inigualável em qualquer parte do mundo; pois qualquer língua oficial da UE pode ser a língua do processo que decorre.

³⁹ Criado em 1988.

⁴⁰ Constituído principalmente pelas normas do TUE e do TFUE.

⁴¹ Compreende principalmente os regulamentos, as diretivas e as decisões.

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

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

Se uma questão desta natureza for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional relativamente a uma pessoa que se encontre detida, o Tribunal pronunciar-se-á com a maior brevidade possível.”

Apesar do Tribunal Geral poder ser competente para conhecer os recursos dispostos nos artigos 263.º, 265.º, 268.º, 270.º e 272.º todos do TFUE em primeira instância, podem as decisões proferidas por este Tribunal ser alvo de recurso para a segunda instância – o Tribunal de Justiça, também as decisões que profere sobre os recursos contra tribunais especializados podem ser reapreciadas por esse Tribunal, dentro dos limites do artigo 256.º do TFUE, no que toca às questões prejudiciais, cuja competência para reconhecimento lhe é atribuída pelo número 3 do artigo 256.º do TFUE, para além da decisão poder ser reapreciada pela primeira instância, pode este Tribunal, quando oportuno e dentro dos limites da lei, remete-la ele próprio a essa instância. Já as decisões tomadas pelo Tribunal de Justiça não são sujeitas a recursos, pois são elas decisões de última instância.

3.1.1.1. O Processo perante os Tribunais de Justiça e Geral

Resumidamente, seguindo um processo para o Tribunal de Justiça⁴² existem proceduralmente duas fases nos termos do artigo 20.º do Protocolo n.º 3 relativo ao Estatuto do TJUE. Numa primeira fase, apresentar-se-ão as alegações escritas ao tribunal e, alternativamente, as observações das instituições europeias e/ou autoridades nacionais, resumidamente sintetizadas num relatório, efetuado pelo juiz-relator, todas objeto de discussão na Assembleia Geral do Tribunal. Por fim, numa segunda fase, realizar-se-á a audiência pública onde serão feitas as

⁴² Regulamentado nos artigos 19.º a 46.º do Estatuto do TJUE, JO n.º C 202, de 07 de junho de 2016, versão consolidada atual (01/03/2020): 02016E/TXT — PT — 01.03.2020 — 005.001 — 1/329.

alegações orais pelas partes envolvidas, seguidas da deliberação e proferição do Acórdão dos juízes. Também o processo no Tribunal Geral⁴³, nos termos do artigo 53.º, do Protocolo n.º 3 relativo ao Estatuto do TJUE, se governa de igual modo.

3.1.1.2. Finalidades e consequências da jurisprudência comunitária

Indiretamente extraído do número 3 do artigo 4.º do TUE (Tching, 2011) e várias vezes proferido pelo TJUE (*e.g.*, Acórdão de 13 de novembro de 1990, *Caso Marleasing*, processo C-106/89; Acórdão de 16 de dezembro de 1993, *Caso Wagner Miret*, processo C-334/92) o “*princípio comunitário da interpretação conforme*” (Ferreira *et al.*, 2006, p. 251) dita que cada EM, visando alcançar o fim da diretiva que a causou aquando da interpretação e aplicação de legislação nacional, o faça à luz do que dela discorre e pretende alcançar (Ferreira *et al.*, 2006). Procedimento que também deve ser seguido no que diz respeito à jurisprudência proferida pelo TJUE, pois uma sua interpretação sobre qualquer regra do direito europeu visa clarificar os seus significado e alcance, demonstrando como deveria ter sido interpretado e aplicado até ao limite praticável pelas autoridades administrativas e órgãos jurisdicionais de cada EM (Ferreira *et al.*, 2006). Paralelamente e no mesmo sentido, qualquer interpretação jurisprudencial europeia sobre uma cláusula da DIVA tem efeitos sobre a legislação interna do IVA em cada EM isto é, deve ela estar identicamente transposta, entendida e aplicada para o direito interno de cada um (Ferreira *et al.*, 2006).

Nesta linha, clarificada que está a harmonização obrigatória das disposições internas de cada EM com a jurisprudência e direito comunitários que as fizeram florescer, importa salientar que podem elas num primeiro momento encontrar-se em situação de integral/mínima correspondência ou de total desconexão (Ferreira *et al.*, 2006). Numa situação de integral ou mínima correspondência, em que existe sempre a probabilidade de ser necessário clarificar a doutrina, a administração fiscal terá obrigatoriamente de alterar qualquer instrução administrativa contrária à interpretação jurisprudencial europeia (Ferreira *et al.*, 2006), enquanto em situação de total desconexão entre a norma contida no direito nacional e a norma europeia interpretada pela jurisprudência comunitária, ter-se-á de se proceder a modificações imediatas na redação de tal disposição (Ferreira *et al.*, 2006). Resulta daqui que as administrações fiscais de cada EM devem

⁴³ Regulamentado nos artigos 19.º a 46.º do Estatuto do TJUE, por remissão do artigo 53.º do mesmo Estatuto.

atuar imediatamente face a eventuais desconformidades entre as suas legislações internas face às interpretações jurisprudenciais europeias. Sendo que, perante mínimas ou totais desconexões, devem elaborar e/ou propor a criação de projetos (*e.g.*, grupo de trabalho da DGCI criado em 2006 no âmbito da dedutibilidade, em sede de IVA, dos sujeitos passivos mistos, que culminaram com alterações às normas contidas no artigo 23.º do CIVA) ou de alterações legislativas que conduzam à harmonização das ditas divergências (Ferreira *et al.*, 2006). No entanto, tais procedimentos não impedem a imediata aplicação da norma comunitária pois, como sabido, as diretivas têm efeitos diretos e, portanto, não há que aguardar pelas ditas e tardias modificações (como as legislativas), tal como já reforçado variadíssimas vezes pelo TJUE (*e.g.*, Acórdão de 10 de setembro de 2002, *Caso Kügler*, processo C-141/00).

3.2. Jurisdição Nacional

Portugal, tal como qualquer outro EM, deve nos termos do número 1 do artigo 19.º do TUE, estabelecer as vias de recurso necessárias para assegurar uma efetiva tutela jurisdicional no que toca ao direito da UE. Ora é exatamente neste âmbito que aquando da existência de dúvidas de cariz interpretativo das normas jurídicas de direito europeu, que podem as jurisdições nacionais de cada EM socorrer-se do mecanismo de reenvio prejudicial anteriormente referido. Neste sentido, podem os órgãos jurisdicionais⁴⁴ que incorporam o conjunto dos tribunais nacionais, quando sejam individualmente a última instância para decisão dos litígios tributários, socorrer-se desse mecanismo. Importa assim sumariar a estrutura organizativa do sistema judiciário português⁴⁵, pois só esta nos permite identificar que órgãos são esses. Este sistema encontra-se assente em várias jurisdições: na jurisdição administrativa, prevista nos artigos 209.º e seguintes da CRP, e nas jurisdições dos Tribunais Constitucional⁴⁶, de Contas⁴⁷, Arbitral⁴⁸ e do Julgado de Paz⁴⁹. Tal como a jurisdição administrativa⁵⁰ também a civil, que trata de questões civil e criminal e inclui os tribunais judiciais, está organizada em três níveis hierarquicamente gradativos que envolvem o

⁴⁴ Conceito criado pelo TJUE no Acórdão de 30 de junho de 1966, *Caso Vaassen-Göbbels*, processo n.º 61/65.

⁴⁵ Regulamentada nos artigos 202.º e seguintes da CRP.

⁴⁶ Consagrado nos artigos 221.º a 224.º da CRP.

⁴⁷ Disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 209.º e no artigo 214.º todos da CRP.

⁴⁸ Decorrente dos números 2 e 3 do artigo 209.º da CRP.

⁴⁹ Igualmente consagrado nos números 2 e 3 do artigo 209.º da CRP.

⁵⁰ Artigo 8.º dos Estatutos dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

Supremo Tribunal de Justiça (STJ)⁵¹, o Tribunal da Relação⁵² e os Tribunais Judiciais de Comarca⁵³ (DGPIJ, 2021). Já os Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF), os Tribunais Centrais Administrativos (TCA) e o STA, consagrados constitucionalmente no artigo 212.º da CRP, fazem parte da jurisdição administrativa, que seguidamente se aborda (DGPIJ, 2021).

3.2.1. Administrativa

Tal como noutros EM (*e.g.*, Alemanha, França) existe no nosso ordenamento jurídico uma ordem jurisdicional administrativa e fiscal autonomizada da jurisdição comum que admite apreciar uma causa em vários níveis – os órgãos jurisdicionais de primeira e de segunda instância e um Supremo Tribunal (Neto & Esteves, 2018; TAF, 2021). Esta ordem tem competência estadual, pois é constituída por órgãos jurisdicionais dotados de capacidades para a resolução de conflitos consequentes de relações jurídicas de essência puramente administrativa e fiscal, são dos órgãos mais capacitados para resolver estes litígios que opõem Estado e Particulares⁵⁴ (DGPIJ, 2021).

Os órgãos jurisdicionais de primeira instância são atualmente constituídos por 16 Tribunais Tributários (TT) e 16 Tribunais Administrativos de Círculo (TAC) que compõem os TAF, assim designados quando funcionam agregadamente (Neto & Esteves, 2018). Os órgãos de segunda instância são compostos por dois TCA, o do Norte e do Sul, ambos dotados de uma secção de contencioso tributário e de uma secção de contencioso administrativo (Neto & Esteves, 2018). O STA é órgão superior máximo que também tem secções de contencioso tributário e administrativo, uma de cada, a primeira e segunda secções, respetivamente (Neto & Esteves, 2018; STA, 2021).

Com sede em Lisboa e com jurisdição que abrange toda a extensão territorial portuguesa⁵⁵ ao STA compete, assim, apreciar os recursos dos Acórdãos proferidos pelos TCA que, por sua vez, devem julgar os recursos das decisões dos TT e dos TAC (DGPIJ, 2021). No entanto, é aos TT que compete reconhecer, de entre outras tarefas, a impugnação de decisões de aplicações de coimas e sanções acessórias em matéria fiscal, a impugnação dos atos de liquidação de receitas fiscais e das ações praticadas pela entidade competente nos processos de execução fiscal (DGPIJ, 2021), pois são a estes tribunais soberanos e “*com competência para administrar a justiça em nome do povo*” (artigo 1.º do ETAF) que compete a resolução dos litígios advindos das relações jurídico-

⁵¹ Com competência nacional e consagrado constitucionalmente no artigo 210.º da CRP.

⁵² Tribunal de segunda instância nos termos do número 4 do artigo 210.º da CRP.

⁵³ Tribunais de primeira instância, conforme decorre do número 3 do artigo 210.º da CRP.

⁵⁴ Pessoas singulares e/ou pessoas coletivas.

⁵⁵ Número 2 do artigo 11.º do ETAF.

tributárias, independentemente de estarem na fase administrativa ou na fase executiva. Como referem Neto & Esteves (2018) são nestes tribunais que os:

“...contribuintes encontram a tutela e a defesa única dos seus direitos, liberdades e garantias relativamente à atuação do Estado no exercício da função tributária, designadamente no exercício da função punitiva a nível de contraordenações por infrações tributárias, ou no exercício da função de cobrança de dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo, uma vez que todo este contencioso integra o âmbito da jurisdição fiscal (cfr. artigos 4.º e 49.º do ETAF”.

Por norma, são a estes tribunais que devem as pessoas singulares ou coletivas dirigir-se para apresentação do pedido de resolução de litígios de natureza fiscal até 5.000 €⁵⁶, que têm nos termos do artigo 105.º da Lei Geral Tributária (LGT) alçada igual à dos tribunais judiciais de primeira instância, disposta no número 1 do artigo 44.º da Lei n.º 62/2013, de 26 de agosto, e cujas proferições, nos termos do número 1 do artigo 280.º do CPPT, são passíveis de recurso para a secção de contencioso tributário do TCA (órgãos de segunda instância), excetuadas matérias de Direito, cujo recurso segue diretamente para a secção do contencioso tributário do STA (Neto & Esteves, 2018; número 1 do artigo 280.º do CPPT), o órgão de cúpula máxima administrativa que pode formular questões prejudiciais ao TJUE ao abrigo do recurso prejudicial.

3.2.2. Arbitral

Como alternativa à tradicional resolução jurisdicional de conflitos surge a arbitragem, que tanto pode funcionar junto de um centro de arbitragem como em *ad hoc* (DGPIJ, 2021). Caracterizada por ser sigilosa, célere e constituída por árbitros altamente especializados, o recurso a esta opção tem sido um tremendo sucesso quando comparado com o caótico congestionamento processual a que se tem assistido nos TAF (Bento & Alves, 2015; DGPIJ, 2021; Neto, 2017; Neto & Esteves, 2018).

De cariz institucional, a arbitragem que funciona junto de um centro de arbitragem segue as regras procedimentais publicadas por esta entidade que simultaneamente a administra (ICC,

⁵⁶ O que significa que se o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada não é admitido recurso das decisões proferidas pelos TT de primeira instância (número 4 do artigo 280.º do CPPT). Já os TAF têm, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro, alçada de ¼ (1.250 €) do que se encontra definido para os tribunais de matérias civis (5.000 €).

2021). Já a arbitragem *ad hoc*, que ocorre “quando o tribunal é constituído específica e unicamente para julgar um determinado litígio” (Bento & Alves, 2015, p. 108) depende da cooperação das partes envolvidas, que têm de selecionar o(s) árbitro(s), que não estão sujeitos a supervisão institucional e que, por norma, ainda têm de definir as normas processuais (ICC, 2021). Podendo debruçar-se sobre as mais variadas matérias litigiosas de natureza patrimonial (*e.g.*, civis, comerciais, investimento, fiscais), excetuadas as que por lei especial são da exclusiva competência dos tribunais do Estado ou da arbitragem necessária⁵⁷ (número 1 do artigo 1.º da Lei n.º 63/11, de 14 de dezembro), é sobre a arbitragem tributária que nos focaremos seguidamente (Bento & Alves, 2015; DGPI, 2021; Pina, 2008).

Regulada pelo DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que instituiu o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), a arbitragem de litígios tributários aprecia principalmente os referentes à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de impostos, de autoliquidação, de pagamentos por conta, de retenção na fonte, de atos de determinação de matéria coletável, de fixação da matéria tributável quando não origine liquidação de tributos e de atos de fixação de valores patrimoniais (preâmbulo do RJAT; DGPI, 2021). Integrando o conjunto dos tribunais nacionais e atendendo à natureza excecional do recurso das decisões do tribunal arbitral em matéria tributária, estipulou o legislador nacional no preâmbulo do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que nos casos em que este “*seja a última instância de litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do número 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*” (Neto, 2017; Processo 132/2018T).

Consequentemente aquando de dúvidas de carácter interpretativo de normas jurídicas do direito europeu, pode e deve este tribunal socorrer-se deste mecanismo (Bento & Alves, 2015; Neto, 2017; preâmbulo do RJAT), “*necessário é que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa*” (Processo 132/2018T).

Passíveis de recurso e/ou anulação pelos Tribunais Superiores, são também as suas decisões. Concretamente, poder-se-á recorrer ao Tribunal Constitucional quando a sentença da arbitragem tributária recuse a aplicação de uma norma por motivos inconstitucionais e/ou aplique uma que tenha sido alvo de inconstitucionalidade (número 1 do artigo 25.º do RJAT), ou ao STA, quando a sentença arbitral esteja em oposição ao proferido por esta entidade ou pelo TCA (número

⁵⁷ Esta arbitragem, também conhecida por arbitragem forçada ou arbitragem obrigatória, ocorre sempre que a via de resolução do litígio é imposta por lei especial que, consequentemente, atribui ao tribunal arbitral a resolução dum conflito normalmente atribuído à jurisdição estadual (DRE, 2021).

2 do artigo 25.º do RJAT; Neto, 2017). Podendo este anular uma decisão arbitral quando não existam fundamentos específicos de factos e de Direito que a justificam ou aquando da violação dos princípios do contraditório⁵⁸ e da igualdade das partes⁵⁹ (Neto, 2017).

Nesta sua ainda curta existência muitos já foram os processos levados a tribunal arbitral que, regra geral, têm a duração máxima de seis meses (DGPI, 2021; número 1 do artigo 21.º do RJAT) a contar da sua data de início, passível de prorrogação sucessiva de dois meses, até um máximo de seis (DGPI, 2021; número 2 do artigo 21.º do RJAT). De facto, segundo consulta efetuada em 21 de fevereiro de 2021 ao centro que em Portugal se dedica à arbitragem tributária – o CAAD –, num total de 4.898 processos registados, 635 diziam respeito ao IVA, sendo que destes últimos, 16 foram alvo de reenvio prejudicial (CAAD, 2021; Palma, 2020a). Estes dados denotam a primazia desta via resolutiva de conflitos que opõem contribuintes e AT e que simultaneamente contribuem para o alcance dos objetivos da criação do RJAT: assegurar os direitos dos contribuintes, resolver célere e simplesmente os conflitos que opõem as partes e reduzir o número de pendências processuais nos tribunais.

Efetivamente, relevantes aspetos deste tributo têm sido alvo de arbitragem tributária e de reenvio prejudicial junto do TJUE, superando mesmo os efetuados pelos tribunais judiciais, onde pertinentes questões se fazem (Palma, 2020a).

3.3. Relação entre TJUE e Órgãos Jurisdicionais Nacionais

Atualmente assente nos princípios de cooperação e de separação de funções, a UE organizou o sistema judicial de acordo com os princípios da subsidiariedade (artigo 5.º do TUE e Protocolo n.º 2) e da aplicação descentralizada do direito comunitário, visando dotar os tribunais nacionais de cada EM de aptidões que lhes permitissem aplicar uniformemente as normas do direito comunitário (Bento & Alves, 2015), que permite o levantamento de questões prejudiciais ao TJUE através do já referido mecanismo de reenvio prejudicial (Bento & Alves, 2015).

⁵⁸ Corolário do princípio da igualdade das partes, aforado no artigo 4.º do Código do Processo Civil (CPC) também este princípio consagrado em várias disposições do mesmo código está genericamente consagrado no seu artigo 3.º; visando garantir a igualdade das partes ao nível de exequíveis pronúncias sobre componentes susceptíveis de influenciar a decisão final (Processo 533/04.TMBRG-KG1, de 19 de abril de 2018).

⁵⁹ Artigo 4.º do CPC

“(Igualdade das partes)

O tribunal deve assegurar, ao longo de todo o processo, um estatuto de igualdade substancial das partes, designadamente no exercício de faculdades, no uso de meios de defesa e na aplicação de cominações ou de sanções processuais”.

É este modo de atuação conjugado com os princípios em que se regem as normas comunitárias que permite às jurisdições nacionais garantir a plena efetividade do direito da união aquando da sua aplicação, mesmo que, para tal, se fira o direito nacional (Bento & Alves, 2015).

Considerado um dos principais instrumentos de cooperação judiciária para a manutenção do direito da UE (Bento & Alves, 2015) e seguramente um relevante sistema que defende os direitos dos cidadãos (Bento & Alves, 2015) o reenvio prejudicial é segundo Câmara (2012):

“...um mecanismo processual que permite o diálogo entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o TJUE, por meio do qual se visa conseguir, em todo o espaço da União Europeia (UE), a interpretação e a aplicação uniformes do Direito da União, única forma de garantir a igualdade jurídica de todos os cidadãos europeus, e tutelar os direitos que lhes são conferidos por aquele Direito da União.”

Um instrumento, portanto, de interesse mútuo, dado o comum objetivo que ambas as jurisdições têm. Assim, após a receção da questão prejudicial deve o TJUE pronunciar-se concreta e vinculativamente, excetuando os casos relacionados com questões meramente hipotéticas ou pontuais e/ou quando não estão munidas de um quadro jurídico que contextualize a questão ora levantada. Como em termos processuais a resposta advinda não decide a causa, o juiz nacional suspende o processo aquando do reenvio prejudicial até ao proferimento do TJUE (Bento & Alves, 2015).

Como o prestígio alcançado pela jurisprudência comunitária atingiu altos patamares limitou-se o recurso a este instrumento de cooperação judicial, tornando-o apenas obrigatório quando esgotado o recurso no ordenamento jurídico interno, excetuado pedidos de invalidade de normas ou de atos comunitários (Bento & Alves, 2015). Salienta-se, assim, o equilíbrio que este instrumento permitiu alcançar nas peculiares relações que se estabelecem entre as instâncias comunitária e nacionais, que para além de servirem de pilares a este sistema jurisdicional fazem com que os órgãos jurisdicionais nacionais ajam como se de tribunais comunitários se tratassem.

Neste sentido, e tendo em consideração a necessidade de interpretação harmoniosa do normativo interno com as decisões proferidas pelo TJUE sobre as cláusulas da DIVA, tal como as consequências diretas sobre o direito à dedutibilidade, deve a legislação nacional sobre esta matéria ser aplicada tendo em consideração o conteúdo desse normativo e o definido pela jurisprudência europeia (Ferreira *et al.*, 2006). Algo que, quando necessário, exige ao legislador nacional que se

restringa ou amplie até ao limite possível o elemento exato da norma interna. Preceito que inclusivamente decorre do próprio normativo interpretativo português ao fazer remissão genérica, nos termos do número 1 do artigo 11.º da LGT, para as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação de leis, aquando da determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam e que, conseqüentemente, acarretam a plena aplicação das normas e princípios interpretativos previstos no artigo 9.º do Código Civil (CC)⁶⁰.

3.4. Súmula conclusiva

O presente capítulo permitiu inferir que os órgãos jurisdicionais comunitários e nacionais, atuando como se de uma só entidade se tratasse, controlam e balizam as linhas gerais para o alcance dos objetivos comuns da UE e garantem a plena aplicação do Direito Europeu. Foi também possível observar que são as pronúncias do TJUE que permitem garantir a uniformização interpretativa e aplicacional desse direito, onde se integra a Diretiva IVA, e que o instrumento de cooperação europeia relevante para o diálogo entre as partes envolvidas é o mecanismo de reenvio prejudicial, cujo papel é fundamental para esclarecimentos de interpretações em sede de litígios jurídico-tributários.

⁶⁰ Artigo 9.º do CC

“(Interpretação da lei)

1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

IV – Caracterização do Imposto sobre o Valor Acrescentado e o Princípio da Neutralidade

O presente capítulo visa apresentar e explicar os principais atributos do IVA, indicar os principais princípios do imposto, expor como se procede à sua operacionalização e demonstrar a importância da neutralidade e da repercussão do imposto.

4.1. Caracterização do imposto

Taxiologicamente o IVA é um imposto geral sobre o consumo, de base comunitária, plurifásico, neutro e não cumulativo, que se operacionaliza através do método subtrativo indireto que tem como objetivo tributar manifestamente todo o consumo (Gomes, 2017; Oliveira, 2011; Palma, 2020b). Instituído na UE para harmonizar a tributação do consumo no comércio interno entre os EM o sistema comum do IVA⁶¹ é um instrumento que visa garantir que as operações económicas de bens e serviços não distorcem a concorrência e são transparentes (Europarl, 2021; Gomes, 2017). Assim, é esta matriz comunitária que condiciona o âmbito de atuação dos legisladores de cada EM (Palma, 2012) e que, nos termos do artigo 288.º do TFUE, a limita às regras dispostas nas diretivas, regulamentos e decisões europeias (Gomes, 2017; Palma, 2012).

De natureza essencialmente económica, está-se na realidade perante um direito financeiro, pois liquidação e dedução, feitas periodicamente, ocorrem, em regra, independentemente dos respetivos recebimentos e pagamentos⁶² (Sarmiento & Matos, 2020; Oliveira, 2011).

Elevando a primazia dos conceitos de imposto liquidado, imposto dedutível e imposto suportado⁶³, o apuramento do imposto é dado, simplificada e, pelo diferencial obtido entre o primeiro e segundo conceitos (Sarmiento & Matos, 2020). Na realidade, é a simbiose que se estabelece entre esses conceitos e o modo de atuação do imposto que demonstra que para além do imposto ser totalmente suportado pelos consumidores finais é apurado em função do valor acrescentado⁶⁴ que cada atividade económica (AE) gera, evidenciando a sua vertente economicista

⁶¹ Base jurídica assente no artigo 113.º do TFUE:

“O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência”.

⁶² Excetuando o Regime de Caixa, introduzido em Portugal pelo DL n.º 71/2013, de 30 de maio, na sequência da introdução do artigo 167.º-A na DIVA.

⁶³ Tributo suportado na compra de um bem e/ou serviço que em princípio é dedutível se reunidas as condições dos artigos 19.º a 25.º do CIVA.

⁶⁴ Dado pela diferença entre as aquisições e vendas.

e que a inexistência do princípio do direito à dedução comportaria um efeito cascata ou cumulativo que não permitiria proporcionar a competitividade que atualmente oferece aos vários agentes económicos (Oliveira, 2011). É, assim, um imposto plurifásico, pois ao assentar no método subtrativo indireto o processo de liquidação ocorre em cada fase do circuito económico, sempre que as transações ocorram entre sujeitos passivos com direito à dedução⁶⁵, o que contribui para o aumento do controlo cruzado⁶⁶ e para a garantia da neutralidade do imposto. Considerada por Basto (1981, citado por Palma, 2020b) uma neutralidade imperfeita, pois apesar do imposto que incide sobre os bens e serviços ser sempre o mesmo, as isenções incompletas não conferem direito à dedução.

Descrito também como um imposto reditício (Palma, 2020b), pela assunção que assume enquanto financiador dos Orçamentos de Estado, que permite tributar todo o ato de consumo por incidir sobre as transmissões de bens, prestações de serviços, importações e aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso, só o consegue realmente efetivar pela característica residual e/ou negativa das prestações de serviços dispostas no número 1 do artigo 4.º do CIVA (Oliveira, 2011). Para além de ser o imposto preferido para “*atufar*” os cofres do Estado (Silva, 2016) e a “*urna de votos*” em tempos de eleição (Silva, 2016) e resistir a críticas de índole ideológica, em tempos de crises económica e financeira é, regra geral, a primeira opção dos Governos para criar receita e dissolver problemas orçamentais⁶⁷ (Silva, 2016).

Apesar da menor complexidade apresentada anteriormente sobre o apuramento do IVA, na realidade à diferença obtida é, ainda, acrescida ou diminuída eventual regularização e deduzido eventual crédito de imposto, pois além da sofisticação dos fluxos económicos e financeiros existem várias taxas de IVA, operações que apesar de não liquidarem imposto são passíveis de dedução e nem todo o imposto suportado ser dedutível (Sarmiento & Matos, 2020). Procedimentalmente dever-se-á, assim, numa primeira fase verificar se a operação é tributável em sede de IVA, não existindo lugar a liquidação de imposto quando se esteja fora do seu campo de incidência⁶⁸ (Palma, 2020b). Se a operação for sujeita a imposto há, então, que averiguar se se encontra abrangida pelo regime de isenção previsto nos artigos 9.º e 53.º do CIVA ou no artigo 14.º do mesmo código, que

⁶⁵ Não se aplica a particulares, nem a sujeitos passivos com isenções incompletas.

⁶⁶ Nos termos do número 5 do artigo 36.º e do número 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA o imposto só pode ser deduzido mediante a posse de fatura ou documento equivalente.

⁶⁷ Através da variabilidade das taxas e dada a periodicidade do tributo. Algo a que se pode atualmente assistir dada a proposta apresentada ao Conselho Europeu pelo Governo Português, para a redução temporária do IVA sobre os combustíveis perante a crise que atingiu o setor energético consequente da “Guerra na Europa”.

⁶⁸ Que ocorre quando a operação não é tributável em IVA.

é aplicável às exportações. Se sujeita, mas isenta, então não há lugar à liquidação de IVA, situação inversa ocorre se sujeita e não isenta. Numa segunda fase e em fases seguintes há que determinar o valor tributável⁶⁹, a taxa⁷⁰ e o momento de exigibilidade do tributo, da declaração⁷¹ e do pagamento⁷². Por fim, deve o adquirente dos bens ou serviços verificar se se reúnem as condições para se exercer o direito à dedução, um direito que nasce aquando da exigibilidade do imposto⁷³ (Palma, 2019a).

É essa faculdade conferida ao sujeito passivo sobre o IVA devido das operações tributadas e/ou isentas que conferem direito à dedução, que permite deduzir o imposto pago a montante se reunidos os pressupostos necessários e o nexos direto entre esse e o primeiro, como se verificará no capítulo subsequente.

4.2. Princípio da Neutralidade

Considerado por muitos autores (*e.g.*, Bastos, 2014; Oliveira, 2011; Palma, 2020b) como a principal característica deste imposto, a neutralidade garantida pelo IVA é corolário do princípio jurídico da não discriminação (Bastos, 2014). De facto, o princípio da neutralidade é contra qualquer tipo de discriminação entre sujeitos passivos, inclusivamente contra os que participaram em operações fraudulentas, desde que comprovem que não tinham, nem podiam ter, conhecimento sobre tal falta (Oliveira, 2011; Processo C-354/03; Processo C-355/03; Processo C-439/04; Processo C-440/04; Processo C-484/03).

Para Bastos (2014) a neutralidade só é alcançável quando não distorce⁷⁴ e não influencie os comportamentos e escolhas dos agentes económicos, delimitando, portanto, um fim (Salanié, 2003), e quando concebendo valor (Caliendo, 2008; Caliendo, 2009) não tenha impacto nas suas opções de consumo (Gomes, 2017; Palma, 2010). Mas, também, quando não conduza à alteração da estrutura organizativa dos agentes económicos (Gomes, 2017; Palma, 2010), o que significa que a neutralidade do imposto se concretiza a dois níveis, externo e interno, respetivamente, que por

⁶⁹ Artigos 16.º e 17.º do CIVA.

⁷⁰ Artigo 18.º do CIVA.

⁷¹ Artigo 41.º do CIVA.

⁷² Artigos 27.º e 28.º do CIVA.

⁷³ Artigo 22.º do CIVA.

⁷⁴ Segundo a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE) (2014) a distorção e as modificações comportamentais na oferta e procura são consequentes e as alterações dos impostos antecedentes, pois são estas que levam às primeiras.

sua vez apelam à igualdade de tratamento e conseqüentemente ao princípio da igualdade de tratamento (Gomes, 2017; Oliveira, 2011).

Neste sentido se orienta o princípio da tributação no destino, pois idênticas taxas às praticadas nos EM de consumo devem ser aplicadas aos bens e serviços adquiridos noutros EM e/ou países terceiros, base nem sempre seguida pelo princípio da tributação da origem, que aplicável aos consumidores finais vêm os bens por si adquiridos ser aí tributados, salvo pontuais derrogações como a aquisição de meios de transportes novos e o regime das vendas à distância⁷⁵ (Oliveira, 2011).

Como só quando da materialização da neutralidade se alcançará a desejada liberdade de gestão fiscal que a completa, é ela complementar ao princípio da liberdade de gestão fiscal (Nabais, 2010) e elementar para a criação de um qualquer sistema fiscal (Smith, 1776, 1996). Logo, embora fruto da necessidade de controlar as relações económicas, são vários os autores (*e.g.*, Basto, 2014; Faveiro, 1984; Palma, 2010) que defendem que tal princípio, genericamente nunca totalmente aplicado, tem vindo gradualmente a perder o prestígio de outrora (Faveiro, 1984). Especificamente em sede de IVA e apesar da harmonização do imposto não ser integral, tem este vindo a resistir fortemente ao teste da neutralidade (Gomes, 2017; Palma, 2020b) apesar de, e como referem vários autores (*e.g.*, Basto, 2014; Palma, 2010), serem várias as subáreas deste imposto (*e.g.*, exclusão do direito à dedutibilidade, tratamento das subvenções, isenções simples) que limitam e ferem o princípio da neutralidade, como aflora a própria Diretiva IVA. Então, a neutralidade possível do IVA só é assim atingível com a observância das normas que derivam quer dos textos legislativos, quer da jurisprudência comunitária, amplamente aplicada e proferida através dos seus inúmeros Acórdãos e cujas maiores preocupações, de entre outras, têm passado por garantir a neutralidade do peso fiscal em todas as atividades económicas, independentemente dos seus fins ou resultados, só possível através do direito à dedutibilidade (*e.g.*, Acórdão de 22 de junho de 1993, *Caso Sofitam*, processo C-333/91; Acórdão de 20 de julho de 1996, *Caso Wellcome Trust*, processo C-155/94). Tal como remata a advogada Juliane Kokott, nas suas alegações finais, no Acórdão de 23 de abril de 2009, *Caso TNT*, processo C-357/07:

⁷⁵ Alterado em 01/07/2021 na sequência da entrada em vigor das Diretivas (UE) 2017/2455, de 05 de dezembro, e 2019/1995, de 21 de novembro, ambas do Conselho, transportas para a ordem jurídica portuguesa através da Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto e confirmado pelo artigo 442.º da Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2021.

“O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que os operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado. (...) Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (...).”

Exposição que evidencia como o princípio da neutralidade se sustenta em muitos outros princípios que governam este imposto (*e.g.*, princípios da igualdade de tratamento, da não discriminação, da ausência de tributação e da proibição de dupla tributação) (Palma, 2020b), como aliás se tem vindo a constatar e, que para além de essencial à operacionalização do imposto, é a combustão para as muitas das suas virtudes, suportadas também elas pelo princípio do direito à dedutibilidade e pela repercussão do imposto consagrada no artigo 37.º do CIVA – uma transmissão do imposto para a esfera dos contribuintes efetuada através da integração do seu valor no preço do bem ou serviço que atua como um efeito anestésico fiscal (Gomes, 2017; Palma, 2020b).

4.3. Súmula conclusiva

O presente capítulo permitiu observar que: i) base comunitária; ii) liquidação de imposto em todo o circuito económico; iii) neutralidade; proporcionalidade e iv) método subtrativo, são as principais características do IVA e que a sua operacionalização requer uma série de importantes procedimentos sequenciais. Foi ainda possível concluir que o princípio da neutralidade, assente numa série de relevantes princípios de onde se destaca o do direito à dedução, é o seu principal princípio, cuja robustez, contrariamente a outros contextos fiscais, parece manter-se bem firme.

V – O mecanismo do direito à dedução

O presente capítulo visa aprofundar a temática da dedutibilidade em sede de IVA através da doutrina e da articulação dos normativos e jurisprudência, comunitários e nacionais. Dedicar-se, especialmente à análise da dedutibilidade parcial e às cláusulas dispostas no artigo 23.º do CIVA que regem a sua aplicação no contexto nacional. Tem, assim, como objetivos específicos, explanar e diferir a dedutibilidade integral da parcial, identificar a problemática inicial do artigo 23.º do CIVA, apresentar a reestruturação da norma, os motivos que a desencadearam, clarificar a sua metodologia, citar os métodos que a operacionalizam e identificar as ambiguidades que causaram a mais variada litigância fiscal.

5.1. Normativo, doutrina e jurisprudência

5.1.1. Dedutibilidade integral

Entendido pela vasta jurisprudência comunitária como princípio fundamental do sistema comum do IVA, o mecanismo do direito à dedução, regulamentado nos artigos 167.º a 192.º da DIVA e nos artigos 19.º a 26.º do CIVA no que toca ao ordenamento jurídico nacional, visando o alcance da Diretiva IVA que tem como linha orientadora o princípio da neutralidade, aquando da definição de qualquer critério dedutivo deve sempre visar libertar o empresário da totalidade do ónus do IVA, seja ele sujeito passivo integral ou sujeito passivo misto (*e.g.*, Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, *Caso Maks Pen*, processo C-18/13 e jurisprudência aí referida; Acórdão de 22 de outubro de 2015, *Caso PPUH Stehcamp*, processo C-277/14 e jurisprudência aí referida).

Conforme referido no Acórdão de 08 de maio de 2013, *Caso Petroma*, processo C-271/12:

“O direito à dedução constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado e que se exerce imediatamente em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (...). O regime das deduções assim estabelecido visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante dessa forma a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente do seu fim ou do seu resultado, na condição de essas atividades estarem elas mesmas, em princípio, sujeitas a IVA”.

Tal como referido no processo 575/2017-T estatui a Diretiva IVA que:

“...os SP têm o direito a deduzir ao imposto liquidado num EM o imposto que nesse mesmo Estado tenham suportado na aquisição de bens ou serviços, desde que estes se destinem exclusivamente à realização de operações tributadas ou de operações com isenção completa. Nos casos em que os bens e serviços adquiridos pelos SP se destinarem exclusivamente à realização daquelas operações o direito à dedução do imposto suportado a montante é integral; se se destinarem indistintamente à realização destas operações e de outras que não confirmam direito à dedução, o imposto suportado a montante só é dedutível em parte, estabelecendo a DIVA diferentes métodos de cálculo para o efeito.”

Do exposto relevam para efeitos dedutivos, principalmente, os conceitos de atividade económica e de sujeito passivo. Não sendo por acaso que o artigo 168.º da DIVA determina que a dedutibilidade em sede de IVA só possa ser exercida pelos sujeitos passivos indicados no seu artigo 9.º - pessoas que de modo independente se dediquem a uma atividade económica continuada, qualquer que seja a sua natureza, assim como aqueles que realizem atos isolados, sempre que os EM decidam considerá-los como sujeitos passivos nos termos do artigo 12.º e, pelos sujeitos passivos de IVA, que se tornam devedores por via do *reverse charge*, previsto nos artigos 194.º a 199.º da DIVA (Processo 575/2017-T). Face a esta matéria, dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA que são sujeitos passivos:

“...as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC).”

Por outro lado, a assunção que o conceito de atividade económica alcança na qualificação dos sujeitos passivos deriva principalmente de ser sobre ela que assentam as incidências do IVA - objetiva e subjetiva, razão pela qual as operações realizadas têm em primeiro lugar de cair no

âmbito do seu conceito, para poderem ser qualificadas como transmissões bens ou prestações de serviços. Conceito que segundo jurisprudência comunitária não abrange dividendos de participações sociais, mais-valias tanto da alienação de ações como de outros títulos negociáveis, juros de obrigações, rendimentos derivados de investimentos em fundos de investimento, juros pelos pontuais créditos concedidos pelas *holdings*, com recurso aos dividendos distribuídos pelas participadas, entradas em capitais de sociedades civis e emissão de ações representativas do capital de sociedades comerciais, e que já despoletou inúmeros processos litigiosos onde se discutem diferentes posições sobre esta matéria (*e.g.*, Acórdão de 22 de junho de 1993, *Caso Sofitam*, processo C-333/91, Acórdão de 15 de janeiro de 1998, *Caso Ghent Coal Terminal*, processo C-37/95, Acórdão de 14 de novembro de 2000, *Caso Floridienne e Berginvest*, processo C-142/99, Acórdão de 27 de setembro de 2001, *Caso Cibo Participations*, processo C-16/00, Acórdão de 29 de abril de 2004, *Caso EDM*, processo C-77/01, Acórdão de 13 de março de 2008, *Caso Securenta*, processo C-437/06).

Dispõe ainda a alínea a) do n.º 1 do artigo 168.º da DIVA que, em princípio, é dedutível o IVA suportado em quaisquer bens e serviços adquiridos para as suas operações tributadas (Processo 575/2017-T) e que traduz segundo Vasques (2017, p. 338) que:

“...só quando se dá a aplicação efetiva do imposto nas operações ativas se torna possível a dedução do imposto incorrido nas operações passivas; ao contrário, quando as operações ativas beneficiem de isenção simples, fica excluído por princípio o direito à dedução e o sujeito passivo passa a ocupar posição semelhante à de um consumidor final, suportando na sua esfera o imposto relativo às suas aquisições. Só quando as operações ativas beneficiem de isenção completa é que se mantém intocado o direito à dedução, sendo a essas isenções que se refere o artigo 169.º, nas suas alíneas b) e c).”

Desta forma, como as exclusões do direito à dedução – artigos 176.º e 177.º da DIVA e artigo 21.º do CIVA – só em casos raros devem derrogar o princípio da neutralidade, tem o TJUE vindo a adotar exponencialmente o distanciamento face a interpretações restritivas da limitação desse direito, motivos pelos quais entende que o direito à dedução adquirido subsiste mesmo quando a atividade económica não origine operações tributáveis ou os sujeitos passivos, por motivos alheios, não utilizem tais bens ou serviços (*e.g.*, Acórdãos de 29 de fevereiro de 1996 e de

15 de janeiro de 1998 referentes aos *Casos Inzo e Ghent Coal Terminal*, processos C-110/94 e C-37/95, respetivamente).

Postura idêntica tem também vindo a ser adotada face à regra geral da dedutibilidade, que exige uma relação direta e imediata entre os bens e serviços adquiridos e uma ou várias atividades de fornecimento de bens ou de prestação de serviços. Assim, tem este Tribunal vindo sistematicamente a esclarecer aquando das suas pronúncias, que o direito à dedução se mantém quando apenas exista umnexo indireto e imediato entre esses bens e serviços e a atividade económica do sujeito passivo e que basta fazer prova que os *inputs* adquiridos estão relacionados com o principal objetivo dessa atividade. Tal posição afasta por completo a negação da dedutibilidade a bens e serviços adquiridos que não se relacionem com todos os *outputs* gerados (*e.g.*, Acórdão de 22 de outubro de 2015, *Caso Sveda*, processo C-126/14).

Disposição semelhante discorre do TJUE no que toca ao limite temporal do direito à dedução, pois uma vez adquirido persiste independentemente de a atividade económica idealizada não causar operações tributáveis ou por motivos de força maior não ter sido possível ao sujeito passivo usufruir dos bens e serviços adquiridos que originaram a dedução do tributo (*e.g.*, Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, *Caso Inzo*, processo C-110/94). Neste contexto realça-se o disposto no número 2 do artigo 98.º do CIVA que refere que a dedutibilidade em sede de IVA pode ser efetuada, sem prejuízos de disposições especiais, no decurso de quatro anos após ter sido adquirida, sendo que, excetuado os acertos previstos no artigo 78.º do CIVA, a dedução deve nos termos dos números 2 e 3 do artigo 22.º do CIVA, ser efetuada na declaração em que se verificar a receção das faturas e/ou recibos de pagamento de IVA, no caso de pagamento de IVA de importações.

5.1.2. Dedutibilidade parcial

No que toca à dedutibilidade parcial relevam os artigos 23.º do CIVA e 173.º/1 da DIVA e ainda os Ofícios-Circulados n.º 61137/1987 de 9 de julho, “*O pro-rata nas autarquias – art.º 23º do CIVA*”, n.º 79713/1989, de 18 de julho, “*Operações imobiliárias - Exercício do direito à dedução*”, n.º 22238/1990, de 09 de fevereiro, “*Clubes e agremiações desportivas*”, n.º 119951/1998, de 10 de novembro, “*Possibilidade de utilização do método de afetação real não condicionada à comunicação prévia à Direção Geral dos Impostos*”, n.º 30103/2008, de 23 de abril, “*Direito à dedução - Novas regras para determinação do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos*” e o n.º 30108/2009, de 30 de janeiro, “*Direito à dedução - Regras para a*

determinação do direito à dedução pelas instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as atividades de Leasing ou ALD”.

Esta dedução pode ser exercida pelos sujeitos passivos mistos ou parciais, que tal como os outros sujeitos passivos adquirem o direito à dedução nos termos do número 1 do artigo 22.º do CIVA, aquando da exigibilidade do imposto, tal como discorre das alíneas a) e b) do número 1 do artigo 7.º do mesmo código. Para o seu exercício devem estes reunir cumulativamente condições objetivas e subjetivas, ou seja, devem possuir fatura(s) referente(s) à(s) despesa(s) que confere(m) direito à dedução e não são, portanto, excluída(s) pelo artigo 21.º do CIVA, nos termos do artigo 36.º ou 40.º do mesmo código, não estarem isentos do imposto, quer pelo artigo 9.º, quer pelo artigo 53.º, ambos do CIVA e, nos termos do seu artigo 20.º, dar utilização efetiva na atividade aos bens e serviços adquiridos. No entanto, apesar de idêntica disposição discorrer da DIVA (artigos 178.º, 220.º a 236.º, 238.º e 239.º a 240.º) salvaguarda-se que segundo jurisprudência comunitária o direito à dedução mantém-se quando apesar de certos requisitos formais serem descurados se cumprir os requisitos materiais (*e.g.*, Acórdão de 21 de outubro de 2010, *Caso Nidera Handelscompagnie*, processo C-385/09; Acórdão de 01 de março de 2012, *Caso Polski Trawertyn*, processo C-280/10; Acórdão de 09 de julho de 2015, *Caso Salomie e Oltean*, processo C-183/14 e jurisprudência aí referida).

Em termos práticos, a determinação da dedução do IVA dos sujeitos passivos mistos é das matérias mais complexas deste regime jurídico (Ferreira *et al.*, 2006), pois para o seu apuramento deparamo-nos com dois métodos de cálculo possíveis⁷⁶ – o método da percentagem dedutiva ou *pro-rata* e o método de afetação real que têm levantado as mais variadas dúvidas e querelas interpretativas (Ferreira *et al.*, 2006). Nesta linha, já Bastos (2001) defendia que a dedutibilidade parcial oferecia notáveis complexidades normativas que teriam de ser muito bem refletidas se se quisesse mitigar que matérias do direito à dedutibilidade redundassem em graves distorções de tributação danosas tanto para os sujeitos passivos como para a “Fazenda Nacional”.

De facto, apesar do método *pro-rata* ser de simples aplicação e permitir alcançar um resultado objetivo que não origina grandes litígios entre sujeitos passivos e AT as maiores dúvidas e dificuldades normalmente sentem-se aquando da identificação dos componentes do quociente (Figura 5.2) para apuramento da percentagem dedutiva de imposto (*e.g.*, proveitos obtidos na atividade económica do sujeito passivo, especialmente os financeiros) (Ferreira *et al.*, 2006).

⁷⁶ A este respeito *vide* ponto 5.1.2.2.

Já no caso do método de afetação real a extensão das dificuldades centra-se especialmente no que diz respeito à escolha do critério ou chave de repartição necessário(a) para determinar a medida efetiva da utilização do bem ou serviço de utilização mista, pois fruto de elevado grau de subjetividade tem efeitos no *quantum* do imposto e, portanto, mais suscetível de culminar em processos litigantes entre sujeitos passivos e AT, sobretudo quando comparados com o método *pro-rata*, só mitigados pela seleção dum fidedigno critério repartitivo (Ferreira *et al.*, 2006).

Assim, alvo de polémicas e duvidosas interpretações que originaram inúmeros processos judiciais ao longo do tempo, o tratamento do IVA contido nos bens e serviços adquiridos por sujeitos passivos mistos ou parciais - que são na aceção do artigo 23.º do CIVA e do artigo 173.º da DIVA, sujeitos passivos que realizam operações tributáveis que conferem direito à dedução (isto é, liquidam imposto ou estão isentos pelo artigo 14.º do CIVA) e operações isentas, artigo 9.º do CIVA, ou não sujeitas que não conferem esse direito, tem gradualmente vindo a evoluir.

5.1.2.1. A problemática no normativo português

Contributo essencial para o desenvolvimento do tratamento do IVA contido nos bens e serviços de utilização mista no normativo nacional, foram as alterações efetuadas ao artigo 23.º do CIVA subsequentes de uma notificação em março de 2005 pela Comissão Europeia, dirigida ao Estado Português (nos termos do artigo 226.º do Tratado da Comunidade Europeia, atual 258.º do TFUE⁷⁷) por incumprimento do disposto no artigo 19.º da Sexta Diretiva (atual 174.º da DIVA) e promulgadas pela Lei n.º 67-A/07, de 31 de dezembro, que aproximaram normativos português e comunitário e contribuíram para ultrapassar uma diferente interpretação da Administração Fiscal face ao que emanava a diretiva europeia do IVA sobre tal norma – especialmente no que respeitava ao método *pro-rata*.

Pertinente foi também a interpretação efetuada e disposta pela AT no Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril sobre essa alteração, que esclarece qualquer dúvida que surja no seguimento de tais modificações. Uma interpretação necessária, segundo Ferreira *et al.* (2006), pois permitiria, antes de qualquer alteração legislativa que viesse, como foi, a ser necessária,

⁷⁷ Artigo 258.º

“(ex-artigo 226)

Se a Comissão considerar que um Estado-Membro não cumpriu qualquer das obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados, formulará um parecer fundamentado sobre o assunto, após ter dado a esse Estado a oportunidade de apresentar as suas observações. Se o Estado em causa não proceder em conformidade com este parecer no prazo fixado pela Comissão, esta pode recorrer ao Tribunal de Justiça da União Europeia.”

conformar o disposto do número 4 do artigo 23.º do CIVA, com a Sexta Diretiva, atual DIVA, e com a jurisprudência comunitária.

Antecedente de tal notificação foi o tombo do Estado Português perante a posição assumida pelo TJUE no Acórdão de 29 de abril de 2004, *Caso EDM*, processo C-77/01, perante questões prejudiciais levantadas pelo TCA sobre o direito à dedutibilidade do imposto suportado a montante quando referente a venda de ações e de outros títulos negociáveis e a aplicações em fundos de investimento (Ferreira *et al.*, 2006). Desta pronúncia jurisprudencial europeia resultou reforço da posição já adotada no Acórdão de 20 de julho de 1996, *Caso Wellcome Trust*, processo C-155/94, que amplia, assim, o que já se aplicava aos dividendos resultantes do simples exercício do direito de propriedade de participações sociais aos proveitos provenientes de mais valias resultantes da alienação dessas mesmas ações, e que se traduz na sua não consideração como atividade económica na aceção do número 2 do artigo 4.º da Sexta Diretiva, atual 9.º/2 da DIVA.

Neste sentido, e segundo a Comissão Europeia, deveria o conteúdo do normativo disposto no número 4 do artigo 23.º do CIVA apenas incluir as operações abrangidas pela incidência do imposto, por forma a que a percentagem dedutiva do *pro-rata* a determinar só abrangesse a proporção do valor das operações sujeitas a imposto que conferem direito à dedutibilidade e o valor total das operações sobre o qual o imposto incide (Ferreira *et al.*, 2006).

Consequentemente e tendo em consideração o princípio comunitário da interpretação conforme, foi criado em 2006 um grupo de trabalho pela DGCI⁷⁸ para dar resposta a tal notificação. Grupo este que efetivamente reconheceu⁷⁹ a necessidade de se proceder à harmonização, no sentido da jurisprudência e normativo comunitários da interpretação dada ao artigo 23.º do CIVA e especialmente ao seu número 4.

Apesar de ter sido assim reconhecido que o valor dos proveitos a considerar no cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata* apenas seriam os considerados pela jurisprudência europeia, e portanto apenas os realizados no contexto de uma atividade económica (Ferreira *et al.*, 2006), os autores frisaram que persistiam operações não sujeitas a imposto no decorrer duma atividade económica que originavam ao sujeito passivo que as praticava recebimentos de contraprestações e,

⁷⁸ Constituído, à altura, pelos seus funcionários Ana Maria Quitério Coelho Ferreira, Emília da Graça Marques Mourão Gonçalves e Rui Belchior de Campos Lares que exerciam as funções de Técnica-Economista Assessora Principal na Direção de Serviços do IVA, Inspetora Tributária na Direção de Serviços de Inspeção Tributária e Inspector Tributário no Centro de Estudos Fiscais (CEF) (e, que assumiu cumulativamente as funções de coordenador deste grupo de trabalho), respetivamente.

⁷⁹ A Informação n.º 14/2005 de 27, de abril do CEF – base da resposta dada à Comissão Europeia (Ferreira *et al.*, 2006).

simultaneamente, implicavam o recurso a bens e serviços de utilização mista, sendo que os que não contribuía para as operações sujeitas a imposto, apesar de integralmente afetos à atividade económica, implicavam a necessária definição de critérios de imputação (coerentes com as receitas ou volume de negócios adquiridos nessas atividades) que permitissem separar e quantificar os *inputs* utilizados indistintamente (Ferreira *et al.*, 2006). O que traduz, segundo este grupo de trabalho, que a utilização plena do disposto no normativo do número 4 do artigo 23.º do CIVA só ocorria quando os sujeitos passivos optassem por utilizar um critério relacionado com os proveitos ou volume de negócios obtidos. Para além de que do disposto do normativo do artigo 23.º do CIVA, a lei permite numa primeira fase que se opte pela escolha de um método dedutivo para distinguir⁸⁰ as operações sujeitas e não sujeitas a imposto e, posteriormente, numa segunda fase, adotar outro método dedutivo, no âmbito de operações sujeitas a imposto para proceder à imputação das que conferem direito à dedução das que não confirmam, por se encontrarem isentas (Ferreira *et al.*, 2006).

Perante tal postura portuguesa, que aparenta evidenciar a compatibilização da jurisprudência comunitária com o normativo do disposto no número 4 do artigo 23.º do CIVA, que não acarretou qualquer processo contraordenacional desfavorável a Portugal, e que passado um ano e meio após a resposta do Estado Português apenas culminou num pedido de esclarecimento adicional pela Comissão Europeia (Ferreira *et al.*, 2006), seguidos de posteriores esclarecimentos das normas, veja-se à “letra da lei” as divergências até agora elencadas.

5.1.2.1.1. A subjetividade inicial do artigo 23.º do CIVA

Na realidade a redação inicial do artigo 23.º do CIVA, se interpretada literalmente, desligava-se da matéria comum comunitária em termos de IVA, pois ao focar-se no elemento subjetivo (sujeitos passivos que praticam simultaneamente operações que conferem e não conferem direito à dedução) contrariamente à DIVA que destacava o elemento objetivo (o destino dos bens e serviços) dificultava a correta compreensibilidade e aplicabilidade do direito à dedução, causando vários processos litigiosos entre os sujeitos passivos e AT (Bastos, 2001; Rocha, 2009). Neste contexto veja-se o disposto na anterior redação do artigo 23.º do CIVA, especialmente no seu número 4:

⁸⁰ Separar e quantificar.

“1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que deem lugar a dedução.

2 – Não obstante o disposto no número anterior, poderá o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, sem prejuízo da Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.

3 – A administração fiscal pode obrigar o contribuinte a proceder de acordo com o disposto no número anterior:

a) Quando o sujeito passivo exerça atividades 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 no n.º 1 resulta de uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19.º e n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, *de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo*, incluindo *as operações isentas ou fora do campo do imposto*, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento.

5 – No cálculo referido no número anterior não serão, no entanto, incluídas as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo.

(...)

9 – Para efeitos no disposto neste artigo, poderá o Ministro das Finanças e do Plano, relativamente a determinadas atividades, considerar como inexistentes as operações que deem lugar à dedução ou às que não conferem esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos n.ºs 2 e 3.”

Tendo em consideração que da Sexta Diretiva advinham do seu número 5 do artigo 17.º (atual 173.º/1 da DIVA) e dos primeiro e segundo travessões do número 1 do artigo 19.º (atuais alíneas a) e b) do número 1 do artigo 174.º da DIVA), respetivamente, que:

“5 - No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, *não só para operações com direito à dedução*, previstas nos n.ºs 2 e 3, *como para operações sem direito à dedução*, a dedução só é concedida

relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo

(...)

1 - O *pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fração que inclui:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às *operações que conferem direito à dedução* nos termos do n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º;

- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às *operações que não conferem direito à dedução*. Os Estados-membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º

O *pro rata* é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.”

Segundo vários autores (*e.g.*, Palma, 2020b; Rocha, 2009) não há qualquer margem para dúvidas que tal entendimento, para além de ferir o princípio da neutralidade deste tributo, limitava claramente a dedutibilidade dos sujeitos passivos integrais, pelo que mesmo aquando da aplicabilidade de tal norma deveriam os entendimentos ser feitos à luz do disposto do normativo europeu (Bastos, 2001; Rocha, 2009) pois, como realça Palma (2020b), até às transformações do artigo 23.º do CIVA, a AT defendia que mesmo no caso destes sujeitos passivos as subvenções não tributadas deveriam constar no denominador do *pro-rata*. Já do ponto de vista de Ferreira *et al.* (2006) o maior embaraço para o legislador, que não pode fugir ao cumprimento imediato do sentido da jurisprudência europeia, relaciona-se com a parte final do número 4 do artigo 23.º do CIVA, intencionalmente realçado a negrito aquando da sua citação, pois a AT até então efetuava uma interpretação extensiva⁸¹ da sua redação, algo que só seria compreensível se o legislador nacional tivesse dito menos que o pretendido o que não ocorreu.

⁸¹ Genericamente a AT considerava que todas as receitas obtidas por um sujeito passivo no desenvolvimento da sua atividade económica tinham de ser consideradas para o cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata*. O Ofício-Circulado n.º 61137/1987, de 9 de julho é um exemplo prático desta sua extensiva interpretação.

Os autores destacaram, ainda, que outros procedimentos teriam de ser ajustados à luz da jurisprudência do TJUE (*e.g.*, como os relacionados com as operações financeiras e com as subvenções) apesar de não envolverem exercício interpretativo do teor dos números 4 e 5 do artigo 23.º do CIVA. De facto, para determinar se as operações financeiras eram ou não consideradas no cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata* a AT com base numa referência de 5%, por si determinada, procedia à sua inclusão ou exclusão, em detrimento do carácter acessório que possam ter relativamente à atividade económica do sujeito passivo (Ferreira *et al.*, 2006).

Este grupo de trabalho reforçou, ainda, que apesar de em regra ser totalmente dedutível o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços destinados à realização de operações que conferem direito à dedução e não o ser quando afetos a operações que não conferem tal direito, só quando a jurisprudência europeia esclareceu que não entra para o cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata* a receita obtida que não consome qualquer recurso da atividade afeta é que se alcançou o verdadeiro objetivo do normativo em questão.

5.1.2.1.2. A reformulação do artigo 23.º do CIVA

Decorrente da necessária e desejada conformidade com o disposto no direito europeu e reforçado pela jurisprudência europeia através do Acórdão de 6 de outubro de 2005, *Caso Comissão/Espanha*, processo C-204/03 ao esclarecer que apenas é possível limitar a dedutibilidade aos sujeitos passivos quando estes pratiquem simultaneamente operações que conferem e não conferem direito à dedução e, mais concretamente com a DIVA, veio o “novo” normativo do artigo 23.º do CIVA, conseqüente das alterações da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, dispor que:

“1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 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 afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2;
- b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem

correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.

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

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 atividades 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 fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as **operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica** prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.

5 - No cálculo referido no número anterior não são, no entanto, incluídas as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo.

(...)

9 - Para efeitos do disposto neste artigo, pode o Ministro das Finanças, relativamente a determinadas atividades, considerar como inexistentes as operações que deem lugar à dedução ou as que não confirmam esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos n.ºs 2 e 3.”

Que clarificado e explanado pela AT, no já citado Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril, mitiga qualquer ambiguidade possível, como demonstram os seus pontos números:

“2 - a norma contida no n.º 4 do artigo 23.º é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma atividade económica quando, em simultâneo com operações que conferem direito à dedução, os sujeitos passivos exercem também operações que não conferem esse direito e apuram o

montante do imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (*pro-rata*);

3 - assim (...) para efeitos do cálculo do *pro-rata* de dedução, o montante anual a inscrever quer no numerador, quer no denominador da fração, não inclui as operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, pois estas são previamente sujeitas à afetação real (...);

(...)

6 - no que respeita às subvenções não tributadas, porque não conexas com o preço das operações tributáveis, deve atender-se ao seguinte:

a) caso (...) vise financiar operações decorrentes de uma atividade económica sujeitas a IVA, o respetivo montante deve integrar o denominador do *pro-rata* previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA no caso dos sujeitos passivos mistos, não tendo qualquer influencia no montante do imposto dedutível no caso dos sujeitos passivos integrais;

b) se (...) visa financiar operações decorrentes de uma atividade económica, mas não sujeitas a imposto ou, ainda, a operações não decorrentes de uma atividade económica, o respetivo montante não deve integrar o denominador *pro-rata*, sendo aplicáveis as regras (...) de afetação real para tais operações.”

Revelando, assim, uma aproximação ao normativo comunitário, pois é o destino dos bens e serviços adquiridos pelos sujeitos passivos que relevam para efeitos da dedutibilidade do tributo (Rocha, 2009), tal como explanam o número 1 do artigo 173.º e as alíneas a) e b) do número 1 do artigo 174.º, ambos da DIVA:

“1 - No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar 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;

(...)

1 - O *pro rata* de dedução resulta de uma fração 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.”

5.1.2.2. A operacionalização do artigo 23.º do CIVA

As normas do artigo 23.º do CIVA são expressas relativamente ao facto que são estas que se aplicam aos casos de dedutibilidade parcial, ou seja, aos sujeitos passivos que pretendem deduzir o imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista. Operacionalizando-se através do método de afetação real, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, e do método *pro-rata* ou método da percentagem de dedução, tal como disposto no n.º 2 e na alínea b) do n.º 1, ambos, do artigo 23.º do CIVA – Tabela 5.1.

Tabela 5.1 Tratamento do IVA no caso dos sujeitos passivos mistos

Métodos	Tipo de operações
Afetação Real	fora do conceito de atividade económica.
<i>Pro-rata</i> ou percentagem de dedução	decorrente do exercício de uma atividade económica, parte da qual não confere direito à dedução

Contudo, antes da materialização da regra disposta no artigo 23.º do CIVA perante a existência de custos suportados indistinta ou simultaneamente utilizados há que imputar diretamente os inputs às atividades fora do campo de incidência do IVA, cujo tratamento é obrigatoriamente efetuado através do método de afetação real nos termos dos números 1 e 2 do artigo 23.º do CIVA - Figura 5.1. Para Rocha (2009, p. 32) esta primeira fase “*deve ser levada tão longe quanto tecnicamente for possível (é esta a forma mais conseguida para se obter resultados rigorosos e neutros, sem «distorções fiscais»*)”. O que significa que a opção de escolha do método dedutivo facultada a estes sujeitos passivos, nos termos desta norma, apenas é possível para as atividades económicas sujeitas a IVA, isentas e não isentas - Figura 5.1, sendo que pode a AT, nos termos do número 3 do artigo 23.º do CIVA, afastar a utilização do *pro-rata* como regra geral, quando cumulativamente sejam exercidas distintas atividades económicas e a sua utilização conduza a significativas distorções na tributação, impondo, assim, obrigatoriamente o método de afetação real aos sujeitos passivos.

5.1.2.2.1. Método de afetação real

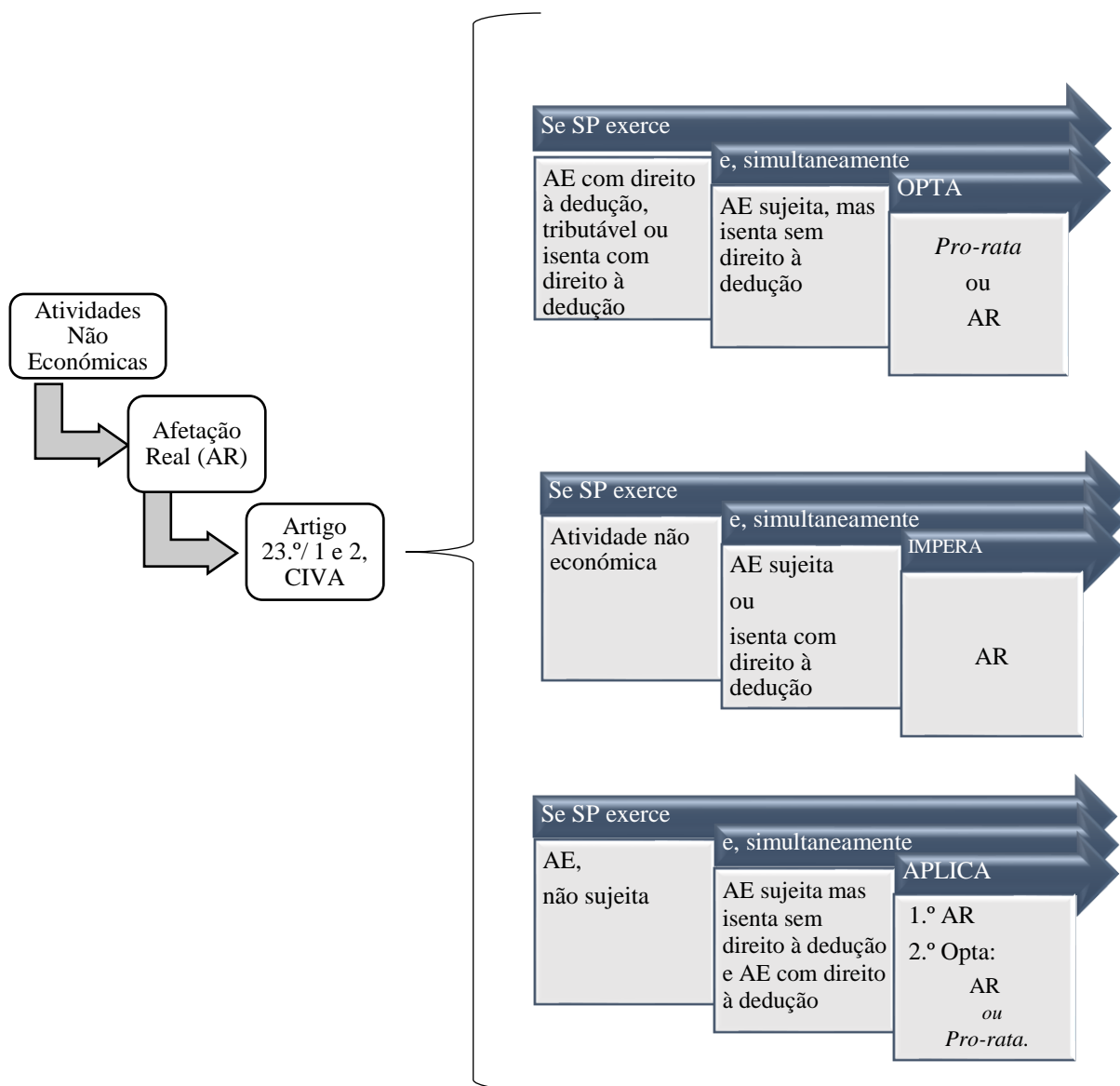
Qualificado como um procedimento de grande complexidade por implicar recurso à contabilidade analítica, o método de afetação real é um procedimento obrigatório para operações decorrentes de uma atividade não económica e opcional quando existam despesas comuns imputadas às atividades sujeitas e não sujeitas, pelo que deve o sujeito passivo, nos termos do número 2 do artigo 23.º do CIVA, separar a aquisição de bens e serviços que são tributáveis das que são isentas sem direito à dedução. De facto, como a contabilidade analítica requer a utilização de critérios de imputação objetivos, que por norma assentam na natureza dos bens e/ou dos serviços, no tipo de atividade exercida, na estrutura organizativa da empresa e no género de utilização que é dada aos bens e serviços, permite identificar o grau de utilização dado nas operações. No entanto, e apesar de ideal em termos académicos, no dia a dia organizacional este procedimento revela-se extremamente complicado.

Curiosamente são as adaptações dos Acórdãos de 20 de junho de 1991 e de 22 de junho de 1993, *Casos Polysar e Sofitam*, do TJUE, processos C-60/90 e C-333/91, que trazem maiores desenvolvimentos a este método, ao esclarecerem que não se devem deduzir *inputs* que se encontram fora da atividade produtiva.

Posto isto, identificadas as atividades fora do campo de incidência do imposto, os sujeitos passivos que desenvolvam atividades sujeitas com direito à dedução e atividades sujeitas, mas isentas sem direito à dedução podem optar por um dos métodos (*pro-rata* ou de afetação real) – Figura 5.1. No entanto, são obrigados a utilizar o método de afetação real quando desenvolvam simultaneamente atividades não económicas e sujeitas ou isentas com direito à dedução. Já no caso de desenvolverem concomitantemente atividades fora do campo de incidência do IVA, atividades sujeitas mas isentas sem direito à dedução e atividades com direito dedução, têm primeiramente de utilizar o método de afetação real, por forma a diferenciar as atividades sujeitas das não sujeitas, e só depois têm opção de escolha entre um dos dois métodos, para garantir a distinção entre

atividades sujeitas com direito à dedução e atividades sujeitas sem direito à dedução, evidenciando a possível coexistência dos dois métodos dedutivos.

Figura 5.1 - Operacionalização do artigo 23.º do CIVA



Este método é também obrigatório para as empresas de construção civil que desenvolvam prestações de serviços de construção civil e atividades de construção de imóveis para venda isentas de imposto (Ofício-Circulado n.º 79713/1989, de 18 de julho), para instituições de crédito quando desenvolvam atividades de *leasing* ou *ALD* (Ofício-Circulado n.º 30108/2009, de 30 de janeiro) e para as empresas a atuar nos vários setores de atividade que fornecem alimentação em cantinas aos seus colaboradores, cuja atividade sujeita mas isenta de imposto, nos termos do número 40 do artigo 9.º do CIVA, excepcionada, claro está, a renúncia à isenção disposta na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA (Ofício-Circulado n.º 53598/1989, de 11 de maio). Obrigatoriedade que também abrange os sujeitos passivos que desenvolvam atividades de locação e/ou venda de imóveis ou partes autónomas destes e que optem pela renúncia à isenção prevista nos números 4 e 5 do artigo 12.º do CIVA, respetivamente, dado ambas serem atividades sujeitas, mas isentas na aceção dos números 29 e 30 do artigo 9.º do mesmo código.

5.1.2.2.2. Método *pro-rata* ou da percentagem de dedução

Caracterizado pela proporcionalidade existente entre o valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução e o total do volume de negócios, o método *pro-rata* resulta da fração, representada na Figura 5.2 e disposta nos termos do número 4 do artigo 23.º do CIVA, cuja percentagem dedutiva é arredondada para a centésima imediatamente superior de acordo com o número 8 do artigo 23.º do CIVA. É calculado anualmente de forma provisória, com base nos valores do ano precedente, devendo as regularizações a que dão lugar realizar-se no final de cada ano (número 6 do artigo 23.º do CIVA).

Figura 5.2 – Método de cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata*

$$\% \text{ Pro - rata} = \frac{\text{Op. sujeitas e não isentas de IVA} + \text{Op. isentas com direito à dedução}}{\sum \text{Op. efetuadas pelo SP numa AE, incluindo subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamentos}}$$

Esta percentagem dedutiva calculada pelos sujeitos passivos aplica-se normalmente às empresas mistas com atividades económicas distintas, cujos bens e serviços sobre os quais se determina a dedutibilidade do imposto, sejam, segundo a terminologia da doutrina fiscal italiana, *inputs* promíscuos, e, portanto, de utilização mista. Tal como esclarece o Ofício-Circulado n.º

30103/2008, de 23 de abril são bens e serviços de utilização mista os que conjuntamente sejam utilizados “no exercício de uma atividade económica, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que confere direito à dedução com atividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda conjuntamente com operações fora do conceito de atividade económica”.

Desta forma e como tem vindo a ser pronunciado pelo TJUE é integralmente dedutível o imposto que deriva de bens e serviços completamente afetos a operações que conferem direito à dedução e que apresentam relação direta e imediata com essas mesmas operações, mas não é dedutível quando advém de bens e serviços exclusivamente afetos a operações que não são consideradas atividades económicas ou que o sendo caem fora do âmbito de incidência do imposto ou, ainda, sujeitas mas isentas sem direito à dedução. Logo, e segundo esta instituição, para efeitos de dedutibilidade deve primeiramente verificar-se quais as operações desenvolvidas pelos sujeitos passivos em que os bens e os serviços são afetos.

Tal como espelha a Figura 5.2, enquanto o numerador abrange o valor anual, imposto excluído, das operações sujeitas a imposto e dele não isentas e das operações isentas com direito à dedução, nos termos do número 1 do artigo 20.º do CIVA, o denominador inclui o montante anual, sem imposto, de todas as operações efetuadas pelos sujeitos passivos no contexto de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, incluindo as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento. Tanto numerador como denominador, aquando do cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata*, não consideram, nos termos do número 5 do artigo 23.º do CIVA, transferências de bens do ativo imobilizado e operações imobiliárias ou financeiras utilizadas acessoriamente na atividade do sujeito passivo. Resulta, ainda, como já referido e esperado, da fração *pro-rata* a exclusão de operações que saem do âmbito do conceito de atividade económica, sujeitas antecipadamente ao método de afetação real. Salienta-se, também, a assunção que assumem as pessoas coletivas de direito público no âmbito dos seus poderes de autoridade, que não devem, assim, ser consideradas para efeitos de cálculo da percentagem dedutiva do sujeito passivo misto.

Evidenciam-se, desta forma, aquando do cálculo *pro-rata* os conceitos de atividades económica e acessória. Como o primeiro já foi tratado aquando da introdução ao mecanismo do direito à dedução centremo-nos no segundo, que também tem originado diversas discórdias entre sujeitos passivos e AT (*e.g.*, Acórdão de 28 de março de 2019, processo 9356/16.2BCLSB, do TCA do Sul). De facto, apesar da ausência legal da definição de atividade acessória, tem sido de

entendimento comum pela jurisprudência europeia que o carácter acessório de determinada atividade está relacionado com os recursos utilizados, o IVA incluído e com a quantificação dos resultados gerados com as respetivas operações.

No que respeita às subvenções não tributadas note-se que se as mesmas visam atuar no âmbito duma atividade económica, nos termos do número 4 do artigo 23.º do CIVA, devem ser incluídas no denominador da fração anteriormente explanada. Caso contrário, isto é, se financiam atividades económicas não sujeitas a IVA e/ou atividades fora do campo de incidência do imposto aplicar-se-ão as regras do método de afetação real.

Só com a aprovação da Sexta Diretiva (alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º e 2.º parágrafo do n.º 1 do artigo 19.º, a que correspondem atual e respetivamente os artigos 73.º e 2.º parágrafo da alínea b) do n.º 1 do 174.º da DIVA) é que se passou a contemplar tal temática neste regime jurídico (Gomes, 2017; Palma, 2020b), pois até então havia dúvidas se estas deveriam ou não ser incluídas no valor tributável, consagrado no artigo 8.º da Segunda Diretiva⁸². Um pequeno grande pormenor que colocava em causa o princípio da neutralidade e que prejudicava o mercado concorrencial, pois as vantagens competitivas, operacionais e fiscais eram obtidas pelos subvencionados perante os não subvencionados.

As alterações elencadas (*e.g.*, consideração da subvenção no valor tributável, escolha opcional para consideração das subvenções aquando do cálculo *pro-rata* concedida aos EM) aliadas à indefinição do conceito de subvenção, a par da dissemelhança dos conceitos adotados das várias áreas do saber para colmatar tal lacuna, à diversidade linguística e às variadas tipologias e finalidades das subvenções têm agravado a complexidade duma realidade por si só já delicada e originado ambiguidades interpretativas e desentendimentos jurídico-tributários (*e.g.*, Processo 111/2014-T, com decisão de 22 de dezembro, Processo 336/2015-T, com decisão de 18 de fevereiro de 2016 e Processo 213/2019-T, com decisão de 30 de março de 2020). Sendo que para Palma (2010) existem subvenções, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 174.º da DIVA, que visando

⁸² Artigo 8.º

“A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços, por tudo aquilo que constitui o contravalor da entrega do bem ou da prestação de serviços, incluindo todas as despesas e impostos, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

b) No caso das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 5.º, pelo preço de compra dos bens, ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo;

c) No caso de importações de bens, pelo valor aduaneiro, acrescido de todos os direitos, impostos, taxas e demais encargos devidos em consequência da importação, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado. A mesma matéria coletável é considerada quando o bem estiver isento de direitos aduaneiros ou não estiver sujeito a direitos aduaneiros *ad valorem*.

No caso de importações de bens, os Estados-membros podem majorar a matéria coletável das despesas acessórias (embalagem, transporte, seguro, etc.) que se verificarem até ao local de destino e que não estejam incluídas naquela matéria coletável.”

garantir a igualdade de tratamento dos sujeitos passivos, limitam o direito à dedução de alguns desses mesmos sujeitos passivos, e que são as agora abordadas e que podem ser incluídas no cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata*.

Em termos procedimentais, resulta do disposto no normativo do artigo 23.º do CIVA, que deve inicialmente o sujeito passivo apurar no *ano n* um *pro-rata* provisório, que servirá para ao longo desse período temporal, deduzir o imposto suportado nas declarações periódicas de IVA e, findo o ano, aquando do envio da última declaração, apurar o *pro-rata* definitivo, equivalente ao *pro-rata* provisório de *n+1*, por forma a verificar se as deduções efetuadas foram inferiores ou superiores ao valor definitivo e proceder às eventuais regularizações, sendo que idêntico método se desenrolará nos anos *n+1* e *n+2* (Palma, 2020b; Sarmiento & Matos, 2020).

5.1.2.3. Regularizações

Como anteriormente referido, e apesar de regra geral as deduções terem natureza definitiva (Palma, 2020b), são as mesmas suscetíveis de alterações, nos termos dos artigos 23.º, 24.º, 25.º e 26.º do CIVA. Sujeição que alcança, assim, não só os métodos da percentagem dedutiva *pro-rata* e de afetação real (número 6 do artigo 23.º do CIVA), como os bens de ativo imobilizado (artigo 24.º do CIVA), corpóreo e incorpóreo, e os imóveis utilizados para fins diferentes dos da atividade económica do sujeito passivo (artigo 26.º do CIVA). De facto, para além da regularização prevista no número 6 do artigo 23.º do CIVA, que tem lugar no final de cada ano, e, que corrige a percentagem dedutiva, calculada provisoriamente no início do *ano n*, de acordo com os valores dedutivos definitivos desse mesmo ano, também a percentagem dedutiva efetuada segundo o método de afetação real é ajustada em função dos valores categóricos do ano a que se reportam (Palma, 2020b; Sarmiento & Matos, 2020). Neste sentido, sempre que se utilize o método dedutivo *pro-rata* e tenham existido deduções de bens de ativo imobilizado, haverá lugar a regularização de imposto, exceto quando perante bens com valor unitário inferior a 2.500 € (número 7 do artigo 24.º do CIVA) ou com período de vida útil inferior a cinco anos (número 7 do artigo 24.º do CIVA; Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro que revogou o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro). Posto isto, por norma, à dedução efetuada no ano da aquisição do bem de investimento, cujo período de vida útil é superior a um ano, ter-se-á de proceder a retificações nos 4 e 19 anos seguintes, sempre que a diferença entre dois *pro-ratas*, definitivo e provisório, seja inferior ou superior a cinco pontos percentuais (número 1 do artigo 24.º do CIVA), para bens não

imóveis e imóveis, respetivamente, que se traduzem em regularizações, de 1/5 e 1/20, sendo este último período de regularização de aplicação genérica independentemente do período de vida útil dos bens. Nos termos do disposto do número 4 do artigo 24.º do CIVA, caso o sujeito passivo use o método de afetação real a regularização deverá ter lugar quando a diferença entre a afetação real do bem aquando da sua primeira utilização e em cada um dos quatro ou dezanove anos subsequentes, revelem uma alteração de imposto dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a 250 €. Também a não utilização para fins empresariais de imóveis que deram lugar a dedução de imposto dá lugar a regularizações anuais de 1/20 da dedução (número 1 do artigo 26.º do CIVA). Sendo o mesmo procedimento aplicável aos casos em que tais imóveis são afetos ao disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do mesmo código⁸³.

5.2. Súmula conclusiva

O presente capítulo permitiu inferir que efetiva e principalmente é o direito à dedução que possibilita alcançar a tão desejada neutralidade fiscal do imposto. Evidenciou que apesar do mecanismo da dedutibilidade assentar em bases comuns para a devida operacionalização dedutiva, quando referente a sujeitos passivos mistos, a complexidade inerente à mesma cresce exponencialmente, dada a necessária conjugação dos métodos dedutivos disponíveis com os normativos que o regem e que exigem uma clara conformação da lei.

Por fim, possibilitou concluir que foi essa difícil, mas necessária conformidade que principalmente originou a problemática do disposto no normativo português que trata da dedutibilidade dos sujeitos passivos mistos, e que culminou com alterações ao seu conteúdo.

⁸³ Artigo 21.º

“Exclusões do direito à dedução

1 – Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

(...)

d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis seu equipamento, destinados principalmente a tais receções.”

VI – Análise Processual

O presente capítulo visa apresentar a metodologia utilizada para análise dos processos jurídicos-tributários que compõem a amostra do estudo que aqui se desenvolve, bem como apresentar e discutir os principais resultados obtidos.

6.1. Enquadramento metodológico do estudo

Face à aparente simplicidade da dedutibilidade em sede de IVA circunda um complexo campo de ambiguidade que exige paralelamente um vasto conhecimento dos normativos nacional e comunitário e uma visão transversal que permita a sua correta interpretação e aplicação. Que conjugado com a falta de uma efetiva política fiscal comum no espaço comunitário pode acabar por desvirtuar os interesses comuns em prol das politiquices nacionais de cada EM e terminar, como comumente sucede, discutidas nas mais altas instâncias nacionais e comunitárias que, atuando conjuntamente como se de uma só entidade se tratassem, ajuízam e balizam estas pequenas grandes divergências fiscais.

Tal como inferido, foi neste contexto que se gerou a problemática em torno do artigo 23.º do CIVA antes da alteração decretada pela Lei 67-A/2007, de 31 de dezembro, que conforme analisamos no ponto 5.1.2.1 desencadeou arrepiantes litígios em sede fiscal só suprimidos e/ou reduzidos com a introdução das ditas modificações, após a conformação da lei interna com a europeia. Como essa extinção e/ou redução de casos litigiosos não tem efeitos imediatos, mas mediatos, porque para além das contestações fiscais se puderem arrastar anos nos tribunais, os mais variados vícios podem somente ser detetados pelos próprios lesados anos após tal alteração, por simples desconhecimento e/ou correta compreensão aplicacional, torna-se relevante compreender o contexto litigioso que norteia a norma contida no artigo 23.º do CIVA, quer antes da sua alteração, quer depois da mesma.

Neste sentido, torna-se pertinente alcançar e circunscrever se após a harmonização da norma contida no artigo 23.º do CIVA com a DIVA houve efetivamente a tal redução de contencioso, alegada pelos mais variados autores, conseqüente das ditas modificações ou se contrariamente houve um aumento exponencial do mesmo.

É no seguimento dessa linha que se desenvolve a presente investigação, procurando averiguar tais peculiaridades, não quantitativa, mas qualitativamente. Significa, portanto, que

apesar de se ficar com uma noção em termos quantitativos, como adiante se verificará, procurar-se-á principalmente investigar quais as dúvidas pré e pós alteração e quais o impactos e consequências da modificação da norma contida no dito artigo 23.º do Código do IVA em sede de litígios.

Para tal levar-se-á a cabo uma análise à jurisprudência proclamada pelo CAAD e pelo STA que envolvem processos relacionados com a dedutibilidade de sujeitos passivos mistos e com a norma contida no artigo 23.º do CIVA. Será através da leitura da dita jurisprudência, complementada pelo estudo dos Acórdãos do TJUE, da doutrina referenciada e da legislação do IVA, que será possível apreender quais as principais ambiguidades e/ou obscuridades derivadas desta norma e respetivamente identificar e categorizar por grupos as principais dificuldades daí advindas, quer para os agentes económicos, quer para a própria autoridade fiscal, que permitirá, por fim, tirar as principais ilações do estudo que aqui discorre e para o qual arduamente se trabalhou.

6.1.1. Amostra

A amostra utilizada ($N = 67$ Acórdãos), não probabilística por conveniência, foi extraída de uma população jurisprudencial sobre a dedutibilidade do IVA dos SP mistos e da norma contida no artigo 23.º do CIVA.

6.1.2. Procedimentos

Para a recolha de dados procedeu-se inicialmente à conceção de uma tabela em formato *Excel* (Apêndice 1) visando o alcance da identificação dos processos litigiosos identificados nos *sites* do CAAD e do STA que seriam alvos de análise.

6.1.3. Análise de dados

Inicialmente definiu-se como objeto de estudo principal os Acórdãos que seriam recolhidos do *site* do CAAD, dado, como vimos, ter esta entidade vindo a ser vista como uma excelente e célere alternativa à via jurisdicional tradicional dos conflitos jurídico-tributários; tendo nessa altura sido, também, prevista a análise global de todos os Acórdãos identificados. Assim, definido o período temporal da pesquisa a utilizar para extrair os Acórdãos proferidos pelo tribunal, 1 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2019, o período de imposto sobre o qual recairia a análise a

desenvolver, pré e pós alteração do normativo do artigo 23.º do CIVA, e as *keywords* “*pro-rata* com reenvio prejudicial” e “*pro-rata* sem reenvio prejudicial”, foram identificados 92 Acórdãos, que correspondem, respetivamente, a 1 e a 91 Acórdãos, cuja informação foi extraída para a tabela concebida na folha de cálculo do *Microsoft Office Excel* já referida (Apêndice 1).

Posteriormente, por limitações de escassez de tempo, foram redefinidos os critérios para análise, pelo que se reduziu o número de processos alvos a analisar. Para tal identificaram-se grupos de questões/dúvidas mais controversas entre as partes litigantes e procuraram-se agregar e analisar todas as relacionadas procurando descortinar a procedência de cada qual.

Por fim, decidiu-se também analisar os Acórdãos emanados pelo STA, visando o enriquecimento da investigação que aqui discorre e a confrontação com as decisões tomadas em sede arbitral relativamente à mesma temática. Como as *keywords* anteriormente definidas não nos trouxeram resultados aquando da pesquisa no *site* do STA, redefiniu-se a mesma para somente “*pro-rata*”. Obtiveram-se dessa forma dois resultados, o primeiro designado “*método pro-rata*”, que brindou a investigação com 14 Acórdãos, sendo que destes apenas 8 correspondiam ao período temporal pré-estabelecido, e o segundo denominado “*cálculo pro-rata*”, que apresentou o estudo com 33 Acórdãos, dos quais apenas 9 são relativos ao período definido. Todos eles foram extraídos para a tabela desenhada na folha de cálculo do *Microsoft Office Excel*, anteriormente referida (Apêndice 1).

Dado o alargamento excepcional da extensão do período para entrega do presente estudo de 30 de setembro de 2021 para 31 de março de 2022 e visando ter presente decisões jurisprudenciais atuais sobre a temática, e alcançar contencioso que abrangesse períodos do imposto antes da alteração do artigo 23.º do CIVA quase inexistente até então, sentiu-se necessidade no decorrer da análise processual examinar o maior número possível de casos proferidos pelo STA pelo que, se estendeu o período do proferimento dos Acórdãos decididos, de 1 de janeiro de 2004 a 31 de dezembro de 2021. Desta forma foi possível alcançar litígios que envolveram o período de imposto anterior a 1 de janeiro de 2008, um dos principais objetivos do estudo. Analisaram-se, assim, os restantes 6 casos dos 14 supracitados, 3 dos quais decididos em 2021, 1 em 2020 e os restantes 2 em 2004 e 2005, respetivamente. Foi ainda possível a leitura de 9 casos dos 33 Acórdãos anteriormente referidos.

6.2. Resultados

A leitura da amostra jurisprudencial proferida pelos tribunais, arbitral e STA, alvo de estudo na presente investigação, permitiu agrupá-la por subáreas relevantes em termos de contencioso. A sua observação é possível na Tabela 6.1, que nos indica que as áreas de maior desentendimento entre as partes litigantes são as relacionadas com as locações financeiras, com as despesas gerais e com os erros de direito, que estão correlacionados, principal e respetivamente, com as seguintes entidades: instituições de crédito e/ou financeiras, SGPS e instituições públicas.

Tabela 6.1 Principais subáreas de litígios processuais

Áreas litigantes	Entidades	N.º Processos
ALD / Leasings	Instituições de Crédito	31
Despesas Gerais	SGPS	14
Erros de Direito	Entidades Públicas	13
Diversas	Várias	9

No que se refere ao período do imposto, independentemente da data da decisão dos tribunais para resolução dos litígios, foi também possível agregar os casos em dois períodos, o pré e pós alteração da norma contida no artigo 23.º do CIVA, decretada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, observáveis na Tabela 6.2 e na Tabela 6.3, que demonstram que o maior número de litígios (56) ocorreu após o ano de 2007 e que apenas 1 do total da amostra jurisprudencial envolve ambos os períodos.

Tabela 6.2 Litígios – pré e pós alteração do artigo 23.º do CIVA

Período do Imposto	N.º Processos
até 31/12/2007	11
a partir de 01/01/2008	56

Tabela 6.3 Litígios que abrangem o período antes e após alteração do artigo 23.º do CIVA

Período do Imposto	N.º Processos
antes e pós 31 de dezembro de 2007	1

Em relação aos tipos de processos discutidos em tribunal no período pré alteração do normativo do artigo 23.º do CIVA, apresentados na Tabela 6.4, verifica-se uma maior predominância dos relacionados com locações financeiras (5) e temáticas diversas (5).

Tabela 6.4 Tipologia dos litígios antes alteração do artigo 23.º do CIVA

Período do Imposto	Temática Litigante			
	<i>Despesas</i>	<i>Erros</i>	<i>Locações</i>	<i>Outras</i>
	<i>Gerais</i>	<i>Enquadramento</i>	<i>Financeiras</i>	<i>Temáticas</i>
pré 31 de dezembro de 2007	0	1	5	5

Enquanto em relação à tipologia de processos discutidos em tribunal no período pós alteração do normativo do artigo 23.º do CIVA, apresentados na Tabela 6.5 se verifica uma maior predominância da relacionada com as locações financeiras (26).

Tabela 6.5 Tipologia dos litígios pós alteração do artigo 23.º do CIVA

Período do Imposto	Temática Litigante			
	<i>Despesas</i>	<i>Erros</i>	<i>Locações</i>	<i>Outros</i>
	<i>Gerais</i>	<i>Enquadramento</i>	<i>Financeiras</i>	<i>Litígios</i>
pós 31 de dezembro de 2007	14	12	26	4

6.3. Discussão

O presente estudo teve como objetivo examinar o impacto no contencioso jurídico-tributário das transformações do artigo 23.º do CIVA ao abrigo da Lei n.º 67-A/07, de 31 de dezembro, bem como compreender quais eram as principais dúvidas que o alavancavam, quer

antes, quer após as ditas modificações, e ainda notar quais as principais tendências, quer ao nível de aumento e/ou diminuição de contencioso, quer ao nível das principais questões controversas e/ou ambíguas.

Genericamente os resultados evidenciam que em determinadas temáticas o contencioso aumentou, como as relacionadas com os controversos pontos de vista que opõem as partes litigantes sobre a dedutibilidade das rendas das locações financeiras, bem como com as despesas comuns suportadas pelas SGPS e o recurso ao número 2 do artigo 98.º do CIVA, por parte das entidades públicas para exercerem o direito à dedução do imposto que por erro de direito ou de enquadramento não dele beneficiaram no devido período do imposto.

Sucinta e simplificada, porque adiante se detalha com algum preciosismo, no que se refere à dedutibilidade das rendas das locações financeiras verificou-se que o que causa desentendimento entre as partes é principalmente o facto da AT apenas considerar para efeitos de cálculo da percentagem dedutiva do sujeito passivo a componente juros, por serem estes que afetam os seus resultados e a contrapartida remuneratória da concessão dos empréstimos concedidos, enquanto os sujeitos passivos não só consideram essa componente como a da própria amortização financeira, pois são essas as elencadas no normativo da alínea h) do número 2 do artigo 16.º do CIVA que discrimina os elementos constituintes do valor tributável. Salienta-se, também, o confuso entendimento que é feito tanto por sujeitos passivos como por árbitros do CAAD pelo disposto no vertido no Ofício-Circulado n.º 30108/2009, de 30 de janeiro, que singulariza uma outra forma de cálculo do método de afetação real para as entidades aí em causa, que não é de todo o método da percentagem dedutiva *pro-rata*, algo inclusivamente já referido pelo Supremo Tribunal.

Já no que se refere aos divergentes entendimentos da AT e dos sujeitos passivos sobre a dedutibilidade de despesas que fazem parte das despesas comuns suportadas pelas SGPS inferiu-se que o que opõe as partes é o facto da AT para efeitos dedutivos do imposto dos serviços comuns atender especialmente à natureza da entidade, enquanto os sujeitos passivos apenas se concentram na relação da utilização dada aos bens e serviços adquiridos.

Sendo que, no que diz respeito aos desentendimentos entre entidades públicas e AT foi possível observar que a principal divergência reside especialmente no facto de esta última entender como alteração de método dedutivo o simples exercício do direito à dedução que por erro de direito

não foi exercido pelo sujeito passivo no momento devido e que o fez suportar maiores custos no exercício.

Outros resultados foram evidenciados em casos menos comuns ou simplesmente apenas detetados em menor número de litígios face à amostra recolhida, como os relacionados com as extensões de garantias (Processo 53/2019-T), as deduções relativas a imóveis (Processo 411/2018-T), os contratos de publicidade (Processo 52/2018-T) e as alienações de participações sociais efetuadas por instituições de crédito (Processo 195/2019-T), sendo que como a análise do trabalho se debruçou sobre os comumente discutidos na arbitragem e no STA é sobre estes que seguidamente se debatem as principais problemáticas.

Os resultados do estudo indicam que as áreas de maior ambiguidade envolvem a dedução da componente amortização financeira nos casos das locações financeiras concedidas pelas instituições de crédito e/ou bancárias aos seus clientes, como anteriormente frisado, uma vez que a sua consideração ou não como componente aquando do cálculo da percentagem dedutiva do sujeito passivo influencia a quantia de imposto a deduzir ou a suportar, respetivamente. Pelo que têm sido muitos os sujeitos passivos mistos que numa primeira fase viram a sua percentagem dedutiva *pro-rata* diminuída pelo simples facto de se basearem no Ofício-Circulado n.º 30108/2009, de 30 de janeiro, problemática esta que tem vindo a residir essencialmente por tal desconsideração aquando do cálculo da percentagem dedutiva. São já muitos os Acórdãos proferidos sobre esta matéria de complexo entendimento (Processo 309/2017-T; Processo 311/2017-T; Processo 312/2017-T; Processo 153/2018-T; Processo 335/2018-T; Processo 339/2018-T; Processo 498/2018-T; Processo 581/2018-T; Processo 11/2019-T; Processo 72/2019-T; Processo 396/2019-T; Processo 400/2019-T; Processo 428/2019-T; Processo 456/2019-T; Processo 469/2019-T; Processo 477/2019-T; Processo 01075/12; Processo 0101/19.1BALS⁸⁴; Processo 048/20.9BALS^B; Processo 087/20.0BALS^B; Processo 081/13) e cujas decisões têm sido maioritariamente proferidas pelo CAAD a favor dos sujeitos passivos. Também o processo 403/2019-T se relacionava sobre a mesma temática, mas o tribunal arbitral era incompetente para sobre ele se pronunciar, visto estar para além das suas competências.

⁸⁴ Acórdão do STA de 20 de janeiro de 2021 que anulou o Acórdão Arbitral de 14 de novembro de 2019 referente ao processo 477/2019-T.

O que se tem verificado é que enquanto a AT tendo por base a resposta dada ao STA pela questão prejudicial levantada ao TJUE no Acórdão de 10 de julho de 2014, *Caso Banco Mais*, processo C-183/13, que dispõe que:

“... o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo 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.”

é da opinião que as locações financeiras se traduzem em substância em concessões de financiamentos, cuja contrapartida remuneratória são os juros, pois são estes que afetam os seus resultados, pelo que as amortizações de capital nada mais seriam do que o reembolso da quantia em dívida. Isto, independentemente do disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, que refere que o valor tributável para efeitos de imposto é o “*valor da renda recebida ou a receber do locatário*”, ou seja, o valor constituído pela componente amortização de capital e juros, disposição esta que tem sido alegada nos tribunais pelos mais variados sujeitos passivos, que têm assim visto ser possível a dedução anteriormente não efetuada, ao abrigo de um erro de direito e, portanto, podendo ser regularizado no prazo geral de caducidade de 4 anos, disposto no número 2 do artigo 98.º do CIVA.

Contudo, e como existe sempre um senão, a maioria destas decisões tomadas maioritariamente em sede arbitral, enfermam elas próprias de vício, aquando da consideração da ilegalidade do ofício aqui em análise, porquanto de acordo com o STA e com a própria AT, tanto tem o dito ofício cabimento à luz do CIVA, como da DIVA, pelo que têm assim tais proferições ido contra a mais recente jurisprudência deste órgão, pelo que a maioria dos recursos solicitados pela AT a esta entidade têm alcançado sucesso (*e.g.*, Processo 0101/19.1BALSBB; Processo 084/19.8BALSBB). Neste âmbito, realça-se o Acórdão do STA proferido a 24 de março de 2021, relativo ao processo 087/20.0BALSBB, que uniformizou a jurisprudência quanto à questão controvertida, mesmo que anteriormente tenha sido negado conhecimento do recurso à autoridade

fiscal portuguesa (e.g., Processo 0100/19.3BALS; Processo 038/20.1BALS; Processo 084/19.8BALS; Processo 063/20.2BALS; Processo 0113/20.2BALS), e o Acórdão de 22 de setembro de 2021, processo 0145/20.0BALS, que por forma a evitar que decisões jurisprudenciais que abrangem a mesma lei e idêntica questão de direito alcancem dos tribunais diferentes disposições, remete para o processo responsável pela uniformização de tal jurisprudência e dispõe que:

“Nos termos do disposto no art. 23.º, n.º 2, do CIVA, conjugado com a alínea b) do seu n.º 3, a AT pode obrigar o sujeito passivo que efetua operações que conferem o direito a dedução e operações que não conferem esse direito, a estruturar a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações através da afetação real de todos ou parte dos bens ou serviços, quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza ou possa conduzir a distorções significativas na tributação”.

O que significa que nos casos dos sujeitos passivos mistos pode a AT, nos termos do anteriormente citado, obrigar uma instituição bancária e/ou financeira que exerça atividades de *leasing* e *ALD* a incluir no numerador e no denominador para efeitos de cálculo da percentagem dedutiva apenas o montante anual correspondente a juros e outros encargos relativos a essa atividade; pois como refere o STA e o dito ofício tal percentagem consiste numa das formas de cálculo do método de afetação real⁸⁵ e não do método *pro-rata* ou de um terceiro método, como muitas vezes alegado nas discussões levantadas em tribunal.

Relativamente aos processos relacionados com entidades de direito público, que maioritariamente realizam operações tributadas e não isentas de IVA, operações isentas e operações no âmbito dos seus poderes de autoridade, verificou-se que o antecedente dos conflitos discutidos em tribunal residia essencialmente no facto de tais entidades limitarem indevidamente o seu direito à dedução. Tal ocorria aquando dos registos contabilísticos das faturas que validavam tal direito por errónea qualificação das operações realizadas, normalmente relacionadas com as que envolviam recursos comuns (Processo 117/2013-T; Processo 251/2014-T; Processo 502/2014-T; Processo 549/2016-T; Processo 85/2017-T; Processo 489/2017-T; Processo 649/2017-T; Processo 138/2018-T; Processo 159/2018-T; Processo 228/2018-T; Processo 244/2018-T; Processo

⁸⁵ A este respeito dispõe o Acórdão do STA, de 24 de fevereiro de 2021, processo 084/19.8BALS que “não existe apenas um método de afectação real” e que “não existe apenas uma forma de proceder à afetação de bens ou serviços”.

01427/14; Processo 0796/15.5BEVIS). Nesta linha, e como a maior parte das entidades aplicava corretamente o método de afetação real que estava, em regra, designado como método dedutivo de imposto perante a AT, esta, quando confrontada pelos sujeitos passivos por tais situações, entendia tal como uma mudança opcional do método dedutivo, pelo que recusava o direito a tais deduções, alegando o momento e o prazo do exercício do direito à dedutibilidade. Contrariamente a esses que apenas o entendiam como uma dedução não efetuada, maioritariamente advinda da ignorância das circunstâncias de facto, que muitas vezes só eram conhecidas após terem recorrido a serviços externos de *outsourcing* de auditoria e/ou de contabilidade. Neste sentido, foi esclarecido pelos tribunais em diversos Acórdãos (Processo 117/2013-T; Processo 251/2014-T; Processo 502/2014-T; Processo 549/2016-T; Processo 85/2017-T; Processo 489/2017-T; Processo 649/2017-T; Processo 138/2018-T; Processo 159/2018-T; Processo 228/2018-T; Processo 244/2018-T; Processo 01427/14; Processo 0796/15.5BEVIS) que os sujeitos passivos podem alterar o método dedutivo e deduzir o imposto suportado em excesso no prazo geral de 4 anos disposto no número 2 do artigo 98.º do CIVA, pois é inaplicável a este tipo de situação e aos casos em apreço tanto o número 6 do artigo 78.º do CIVA, como qualquer outra norma que determine prazo especial. Neste sentido todas as decisões proferidas nos casos supracitados foram favoráveis aos sujeitos passivos por interpretação maioritariamente incorreta da conjugação dos artigos números 2 do artigo 98.º, 2 do artigo 22.º, 6 do artigo 23.º e 6 do artigo 78.º, todos do CIVA, por parte da AT. Decisão contrária à proferida em 30 de outubro de 2013 no âmbito do Processo 91/2013-T⁸⁶, uma vez que perante a conclusão do sujeito passivo, aquando da revisão dos seus procedimentos internos, que poderia proceder à dedução do IVA suportado no contexto da sua atividade acessória pelo método de afetação real, determinou o tribunal que o mesmo tinha incorrido, nos termos do número 6 do artigo 78.º do CIVA, em erro material, pelo que a retificação só poderia ser feita no prazo especial de 2 anos, que já tinha transcorrido:

“... como diz a Requerida, que a Requerente não respeitou o disposto no art.º 22º, nº 1, e 2, 44º, nº 2, c) e nº 4, e 48º do CIVA, uma vez que não efetuou a dedução do IVA suportado nos termos legalmente exigidos, tendo registado esse IVA como não dedutível (...) assim, sendo, verificou-se um erro material por parte da Requerente, que só pode ser corrigido nos termos

⁸⁶ Processo, que não faz parte da amostra em análise. Apenas referenciado para contradizer as decisões jurisprudenciais tomadas de toda a amostra e que acabar por evidenciar a complexidade da temática.

do então art.º 71º, nº 6 (hoje art.º 78º, nº 6 do CIVA)” (Processo 91/2013-T).

Tal é a complexidade envolta nesta temática que inicialmente o sujeito passivo viu indeferido pelo tribunal o seu pedido de revisão dos atos tributários de autoliquidação do IVA pela aplicabilidade do número 6 do artigo 78.º do CIVA em vez do número 2 do artigo 98.º do CIVA, que o levaram a recorrer e a ganhar a causa. Salienta-se, assim, o carácter geral característico da dedutibilidade em sede de IVA que a permite ser objeto de alteração, nos termos do artigo 78.º do CIVA, tendo em atenção o disposto no número 3 do artigo 23.º do CIRC, cujo prazo de dois anos se aplica a documentação devidamente registada na contabilidade. Causa que justifica a aplicação do prazo geral de dedutibilidade de 4 anos, apenas na falta de disposições especiais, indicadas nos números 2, 3 e 6 do artigo 78.º do CIVA e para documentação ainda não contabilizada. Consequentemente, resulta do disposto neste artigo a possibilidade de regularização de IVA para os casos de alteração superveniente de condições objetivas e subjetivas: inexatidão de faturas ou erros materiais, nos termos do número 2 do artigo 95.º-A do CPPT ou de cálculo, e de erro de direito ou de enquadramento da operação em causa espelhados nas faturas ou na contabilidade dos sujeitos passivos. Relativamente a estes últimos, importa diferenciar erros de facto de erros de direito, uma vez que, enquanto os primeiros consequentes de uma incorreta representação da realidade factual que não origina um erro de direito e portanto não influencia a quantia do imposto, decorrem da aplicação de uma norma incorreta, os erros de direito, que normalmente resultam numa incorreta aplicação do direito ou numa incorreta interpretação do mesmo já relevam, pois há uma dedução superior ao que o sujeito passivo tem direito a deduzir ou uma liquidação inferior ao que deve ser efetivamente liquidado. Portanto, no número 6 do artigo 78.º do CIVA deparamo-nos com a retificação de um erro declarativo (divergência entre vontade real e vontade declarada) e no número 2 do artigo 98.º do CIVA confrontamo-nos com um erro de vício, ou seja, um erro consequente da falsa representação da realidade ou da ignorância de circunstâncias de facto (Neto *et al.*, 2015).

No que diz respeito aos Acórdãos proferidos pelos tribunais sobre os litígios jurídico-tributários que envolvem SGPS salienta-se as divergências das partes no que toca à dedutibilidade ou não dedutibilidade das suas despesas gerais (Processo 77/2012-T; Processo 128/2012-T; Processo 70/2014-T; Processo 409/2014-T; Processo 316/2015-T; Processo 553/2015-T; Processo 278/2016-T; Processo 673/2016-T; Processo 759/2016-T; Processo 449/2017-T; Processo

575/2017-T; Processo 578/2017-T; Processo 611/2017-T; Processo 132/2018-T). Na realidade, na maior parte dos processos que envolviam estes sujeitos passivos mistos verificou-se que o estava principalmente em causa era a dedução integral que tinha sido feita relativamente a imposto suportado com serviços adquiridos para a elaboração, revisão, conceção e tradução de relatórios de contas e a serviços relacionados com a administração da sociedade, e que a principal divergência entre a autoridade fiscal e os sujeitos passivos resultava do facto da primeira atender principalmente à natureza da entidade contrariamente aos segundos que se focavam, e bem, na relação de utilização de onde floresce o direito à dedução. Neste sentido, relevante contributo teve a vasta jurisprudência comunitária⁸⁷ já publicada pelo TJUE (e.g., Acórdão de 20 de junho de 1991, *Caso Polysar*, processo C-60/90; Acórdão de 22 de junho de 1993, *Caso Sofitam*, processo C-333/91; Acórdão de 06 de fevereiro de 1997, *Caso Harnas & Helm*, processo C-80/95; Acórdão de 21 de março de 2000, *Caso Gabalfrisa*, processo C-110/98; Acórdão de 22 de fevereiro de 2001, *Caso Abbey National*, processo C-408/98; Acórdão de 27 de setembro de 2001, *Caso Cibo Participations*, processo C-16/00; Acórdão de 29 de abril de 2004, *Caso EDM*, processo C-77/01; Acórdão de 06 de setembro de 2012, *Caso Portugal Telecom*, processo C-496/11) para as decisões do tribunal que julgaram procedente os pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações de IVA efetuadas pela AT. Pois decorre da dita jurisprudência europeia que:

“... de modo que se considera que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não é uma entrega de bens, as despesas efetuadas pelo transmitente com os serviços adquiridos a fim de realizar esta transmissão fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e, portanto, mantêm em princípio uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do referido sujeito passivo. Assim, se o transmitente efetua simultaneamente operações com direito a dedução e operações sem direito a dedução, resulta do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva que este pode unicamente deduzir a parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. Todavia, se os diversos serviços adquiridos pelo transmitente a fim de realizar a transmissão apresentam uma relação direta e imediata com uma parte claramente delimitada das suas atividades económicas, de modo que os custos dos referidos serviços fazem parte das despesas gerais inerentes à

⁸⁷ Decisivos para o enquadramento da gestão das participações sociais em sede de IVA, para a determinação das condições necessárias para poderem ser consideradas atividades económicas, para o desprovemento de conteúdo económico da detenção de participações (logo numa primeira análise há que verificar se uma SGPS é ou não SP IVA; se sim, então é um SP ativo, pelo que haverá, então de se verificar se realiza operações não económicas relativamente a tais participações sociais e investigar em que termos pode ser efetuada a dedução do imposto).

referida parte da empresa e que todas as operações incluídas nessa parte da empresa estão sujeitas ao IVA, este sujeito passivo pode deduzir a totalidade do IVA que onerou as despesas que efetuou para adquirir os referidos serviços” (Processo C-408/98).

Neste sentido, torna-se imperativo uma abordagem sintetizada sobre contexto legal destas entidades pois a sua não clarificação torna oca as sentenças jurisprudenciais. Assim, neste âmbito, dispõe o número 1 do DL n.º 495/88 de 3 de dezembro alterado pelos DL n.º 318/94 de 24 de dezembro, DL n.º 378/98 de 27 de novembro e pela Lei n.º 109/B de 27 de dezembro que as SGPS têm como único objeto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta do exercício de atividades económicas, consideradas desta forma quando não têm carácter ocasional e atingem dez por cento do capital com direito de voto da sociedade participada, quer por si, quer através de outras participações em que a *holding* é dominante. Ora, como discorre da Diretiva IVA, não são consideradas atividades económicas a mera aquisição e detenção de participações sociais, logo, dir-se-á numa primeira abordagem que não há lugar à dedução de IVA. No entanto, dispõe o número 1 do artigo 4.º deste DL, que tais sociedades podem prestar serviços de administração e gestão às suas participadas. Logo, se esta for a sua principal atividade, têm as *holdings* direito à dedução integral, visto que este nasce de uma relação de utilização e não da natureza da entidade, tal como discorre do número 2 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, substituída pela DIVA, mas que, ainda, aqui se aplica, através do seu artigo 168.º e artigo 20.º do CIVA. Sendo que é indiferente para efeitos dedutivos das SGPS designar uma ou outra atividade como principal, uma vez que se a gestão das participações sociais se relacionar direta e imediatamente com operações económicas a jusante, aquando da aquisição de bens e serviços a montante, constitui para efeitos de IVA uma atividade económica, ou quando na falta de tal nexos os custos dos serviços serem parte das despesas gerais e, portanto, serem elementos constituintes dos preços dos bens ou serviços fornecidos, apresentado, assim, nexos direto e imediato com a atividade económica do sujeito passivo. Nestes termos e nos dos números 2 e 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva (atuais artigo 168.º e número 1 do artigo 173.º, ambos da DIVA), pode-se deduzir o IVA, concomitantemente, poder-se-á também deduzir proporcionalmente o IVA quando a *holding* realiza atividades com direito à dedução e sem direito à dedução, sendo que a autoridade nacional tributária de cada EM pode definir o método dedutivo. O mesmo não ocorre quando os bens e serviços são usados em atividades económicas e em atividades não económicas, caso em que não

se aplica o artigo 17.º da Sexta Diretiva (atual 173.º da DIVA), podendo os EM definir os critérios dedutivos do sujeito passivo tendo em consideração o princípio da neutralidade. Daqui resulta que só perante a inexistência denexo direto e imediato entre as operações a montante e as operações a jusante e os custos dos serviços em causa não fazerem parte das despesas globais da atividade é que se estará perante uma situação não viável para efeitos dedutivos do imposto.

Tendo presente que até agora esteve em discussão as problemáticas e/ou ambiguidades mais levantadas pelas partes e que simultaneamente abrangeram processos cujo período de imposto deduzido ou não deduzido já ocorreu após a alteração do normativo do artigo 23.º do CIVA, importa para alcance dos objetivos pretendidos do presente estudo analisar as litigâncias debatidas antes de tal alteração.

Nessa linha, e no contexto da problemática identificada sobre os litígios de *ALD* e/ou *leasings* verificou-se que da amostra analisada todos os processos (Processo 01745/10.2BELRS; Processo 0956/13; Processo 0107/12; Processo 038/20.1BALS; Processo 469/2019-T) discutidos entre as partes, AT e sujeitos passivos, se debruçaram sobre a mesma discussão – a consideração ou não da componente amortização de capital no cálculo da percentagem dedutiva pelo sujeito passivo. Sendo que genericamente o entendimento das partes era idêntico ao já referido anteriormente, o que significa que mesmo com a alteração da norma contida no artigo 23.º do CIVA não houve qualquer alteração de posição. A maioria dos processos aqui envolvidos, quatro de um total de cinco, foram analisados pelo STA, logo todos alvo de recurso. Sendo que enquanto um foi abrangido pela uniformização jurisprudencial anteriormente referida (Processo 038/20.1BALS), dois foram alvos de recurso solicitado pela AT e um pelo sujeito passivo. Os primeiros dois voltaram à primeira instância para ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito e o último confirmou as liquidações de imposto emitidas pela AT. O quinto caso, discutido em sede arbitral, mais uma vez, discorreu sobre idênticas temática e posturas.

No entanto, releva salientar que do processo ganho pela AT, tanto em sede arbitral, como em recurso, foram alegadas pela defesa do sujeito passivo as decisões anteriormente proferidas pelo CAAD (*e.g.*, Processo 309/2017-T; Processo 312/2017-T; Processo 339/2018-T) a favor de sujeitos passivos com idêntica posição, uma vez que tinham elas vingado naquelas sentenças perante a AT. No entanto, e como também já referido, muitos desses entendimentos e posições enfermam de vício de erro, e por isso muitos dos recursos ora recorridos pela AT foram por ela sucumbidos.

Outras questões têm sido levantadas no contexto jurídico-tributário ora analisado, como a consideração ou não das indemnizações pagas pelas seguradoras aos sujeitos passivos, aquando do abate de viaturas acidentalmente destruídas e locadas financeiramente, para efeitos de cálculo da percentagem dedutiva, que segundo doutrina e jurisprudência fiscais são excluídas da incidência do imposto dado não terem natureza de contraprestação nem visarem suportar lucros cessantes das recorridas (*e.g.*, Processo 01745/10.2BELRS).

Ainda relativamente ao período de imposto anterior à alteração da norma contida no artigo 23.º do CIVA e no âmbito da problemática, já discutida, dos erros de direito cometidos pelas entidades públicas e não aceites pela AT aquando do pedido de exercício do direito à dedução não efetuado no momento correto apenas um processo da amostra foi identificado (Processo 117/2013-T). Pelo que, também nestes litígios não foram sentidos impactos da alteração do normativo.

Por fim, no que diz respeito ao período anterior à alteração da norma contida no artigo 23.º do CIVA outras problemáticas foram identificadas (Processo 0169/11; Processo 0795/09; Processo 0860/04; Processo 0116/04; Processo 0514/10), como as relacionadas com as subvenções, com a necessidade de comunicação pelos sujeitos passivos à AT da intenção de utilização do método de afetação real e a limitação do direito à dedução do imposto suportado pelo sujeito passivo pela não possibilitação pela AT da utilização do método dedutivo *pro-rata*.

Neste âmbito, o que marcou as ditas posições nos processos discutidos jurisprudencialmente e que distinguia as partes era o facto da AT: i) considerar que mesmo que não fossem sujeitas a imposto as subvenções deveriam integrar o denominador aquando do cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata* contrastando com o sujeito passivo que era de opinião contrária; ii) impor o método *pro-rata* aos sujeitos passivos mistos em detrimento do método de afetação real, quando antes da utilização de qualquer método dedutivo tinha sido comunicado previamente, pelos sujeitos passivos, através da declaração de alterações, tal intenção à autoridade fiscal⁸⁸; iii) limitar o direito à dedução do sujeito passivo através da não possibilitação de utilização do método *pro-*

⁸⁸ Neste contexto jurídico-tributário releva o disposto na norma contida no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA antes da alteração introduzida pelo DL n.º 323/98, de 30 de outubro, que dispunha que “não obstante, poderá o sujeito passivo efetuar a dedução, segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, desde que previamente comunique o facto à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, sem prejuízo da possibilidade de esta lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação”.

De facto, só após a introdução deste DL foi suprimido o formalismo desta comunicação prévia. Tendo, também, a AT alterado a sua posição neste sentido, comunicando-o através do Ofício-Circulado n.º 119951/1998, de 10 de novembro, onde claramente expressa “assim sendo, ainda que não tenha sido cumprido o formalismo da comunicação da utilização do método de afetação real, passa a ser possível aceitar-se à *posteriori* essa utilização, caso o sujeito passivo concretize, de facto, tal afetação real, ou seja, o aspeto meramente formal da falta de comunicação pode ceder face à real utilização do método”.

rata, tendo apenas em consideração o facto de aquando do início de atividade ter sido comunicado que o sujeito passivo exercia operações sujeitas e não isentas de imposto, desconsiderando, assim, o facto do sujeito passivo estar simultaneamente a realizar essas mesmas operações e operações sujeitas mas isentas.

Face aos resultados apresentados é possível inferir que tal como verificado por Ferreira *et al.* (2006) as maiores problemáticas no que toca à dedutibilidade dos sujeitos passivos mistos se relacionam com os elementos constituintes que fazem parte do quociente para apuramento da percentagem dedutiva *pro-rata*, uma vez que o método em si é de simples aplicação, e com o critério usado para mensurar rigorosamente a utilização dos bens ou serviços de utilização mista, que normalmente implica elevado grau de subjetividade, só contornável com uma harmoniosa conjugação da natureza dos bens e serviços utilizados e a real atividade económica da atividade.

Salienta-se, ainda, que apesar de se ter assistido ao desaparecimento de determinados litígios jurídicos-tributários, contrariamente ao esperado e perante os resultados obtidos, não foram sentidas alterações consequentes da alteração do normativo do artigo 23.º do CIVA, uma vez que as principais litigâncias aqui detetadas mantiveram-se e apresentaram tendência crescente (problemáticas das instituições de crédito e das entidades de direito público).

Perante tais inferências não significa que a alteração ocorrida nas normas do artigo 23.º do CIVA não tenham elas tido relevante impacto nos litígios que opõem sujeitos passivos e AT, uma vez que, como já referido, foi extremamente relevante para a dedutibilidade do imposto dos sujeitos passivos mistos, não só ao nível da clarificação da norma e da harmonização com a DIVA e jurisprudência europeia, como em termos interpretativos do Direito Europeu e no alcance dos objetivos comuns que se visam atingir, especialmente no que se refere à libertação do ónus do imposto do sujeito passivo respeitando, assim, os principais princípios que regem o imposto – neutralidade e dedutibilidade.

Por fim, frisa-se resumidamente que a amostra recolhida condiciona os resultados, mas alerta e deixa importantes pistas para as ainda e atuais problemáticas que ocorrem em sede de dedução deste imposto.

Conclusão

Descendente de um processo de melhorias contínuas que nada mais ambicionava que o alcance de uma neutralidade fiscal que atualmente o caracteriza, o sistema comum do IVA assenta principalmente no mecanismo do direito à dedutibilidade. Um mecanismo que tendo bases comuns para a sua operacionalização dedutiva, apresenta elevada complexidade quando referente a sujeitos passivos mistos, dada a necessária articulação dos métodos dedutivos existentes (afetação real e *pro-rata*) e dos normativos que o regem, que exigem uma clara conformação das leis, europeias e nacionais, que nem sempre de fácil concretização pode originar as mais diversas problemáticas nos EM e ferir gravemente a mecânica do imposto. Mecânica essa que distinta pelo seu modo de atuação (liquidação de imposto em todo o circuito económico) e pelos atributos do imposto (*e.g.*, base comunitária, neutro, proporcional, reditício) que entendemos como seus antecedentes, contribuíram para a perfilhação mundial do IVA e para a harmonização fiscal comunitária, de onde nasceram diversas diretivas de IVA que culminaram na DIVA, e que fazendo parte integrante do Direito Europeu, elevou o papel e o contributo do TJUE na garantia da uniformização interpretativa e aplicacional do imposto e do direito, através da desmistificação das distintas interpretações que dele se fazem e que desencadeiam as mais variadas disputas nos tribunais, comunitários e internos de cada EM.

Órgãos jurisdicionais que atuando como se de um só se tratasse, balizam as linhas gerais para o alcance dos objetivos comuns da UE e garantem a plena aplicação do Direito Europeu, através de um instrumento de cooperação europeia – o mecanismo de reenvio prejudicial que assume relevante importância no esclarecimento de interpretações de direito. Um mecanismo que também tem sido relevante no caso do IVA, pois anula qualquer dúvida interpretativa que surja perante as partes de um qualquer processo jurídico-tributário, uma vez que de acordo com o princípio comunitário da interpretação conforme, uma proferição do TJUE expressa como a dúvida levantada deveria ter sido interpretada e aplicada até ao limite praticável pelas autoridades administrativas e pelos órgãos jurisdicionais de cada EM. O que significa que qualquer interpretação da jurisprudência europeia sobre uma norma da DIVA tem consequências diretas na legislação interna do IVA de cada EM, e deve ser identicamente transposta, entendida e aplicada para o direito interno. Como nos termos do mesmo princípio, semelhante tratamento deverá ser dado ao que da DIVA discorre (interpretação e aplicação literal do normativo) quando perante

mínimas ou inexistentes correspondências ter-se-á imediatamente de harmonizar as respetivas disposições.

Foi neste contexto que em Portugal, na sequência de uma notificação recebida da Comissão Europeia, houve necessidade de se proceder à conformação das normas do artigo 23.º do CIVA, por incumprimento do artigo 19.º da Sexta Diretiva (atual 174.º da DIVA), que culminou com alterações ao seu conteúdo e aproximou normativos comunitário e nacional. Uma harmonização que levou à criação, em 2006, de um grupo de trabalho da DGCI, como resposta imediata à problemática vivenciada, uma vez que perante tais situações (mínimas ou totais desconexões) é sempre imperativa a elaboração e/ou apresentação de projetos ou de alterações legislativas que findem a desarmonização detetada. Grupo que, após um exaustivo trabalho de campo, reconheceu a necessidade de se proceder à conformação das leis, realçando a urgência de melhorar o disposto no número 4 do artigo 23.º do CIVA, que indica como deve ser calculada a percentagem dedutiva *pro-rata*, uma vez que pela AT estava a ser feita uma interpretação extensiva dessa redação, que feria gravemente a neutralidade e a dedutibilidade do imposto e prejudicava os sujeitos passivos. Identificaram ainda a necessidade de ajustar outros procedimentos que não envolviam exercício interpretativo do conteúdo do disposto nos números 4 e 5 do mesmo artigo, mas frisaram que só quando foi esclarecido pela jurisprudência europeia que não entravam para o cálculo da percentagem dedutiva *pro-rata* proveitos que não consumiam recursos da atividade afeta é que se alcançou o verdadeiro intuito da norma. Apesar de fortes evidências indicarem tal desconformidade, pois muito antes de tal notificação já muito se debatia em Portugal sobre a não conformidade do CIVA com a DIVA no que dizia respeito ao artigo 23.º do CIVA. Tanto que segundo vários autores foi esta inconformidade que fez crescer o contencioso fiscal em Portugal, só contornado após a alteração do normativo.

Foi neste âmbito e no decorrer da revisão da literatura que surgiu o interesse em aprofundar o conhecimento sobre a temática analisada, que visou estudar o impacto das alterações efetuadas ao normativo do artigo 23.º do CIVA no contencioso jurídico-tributário português, identificar as principais ambiguidades e/ou dúvidas que os alavancavam e identificar e perceber se tais dúvidas diferiam no pré e pós alteração do normativo, tal como observar a tendência do contencioso, se crescente ou decrescente. Uma revisão da literatura que permitiu inferir que por mais sectorial que pretenda ser uma investigação sobre o IVA acabar-se-á sempre por analisar a transversalidade do imposto, dado a sua própria génese. Assim, apesar de muitos dos estudos identificados se

debruçarem sobre especificidades do imposto, quase todos, senão todos, acabaram por ter de se referir genericamente à sua globalidade, uns de forma mais sintetizadas que outros. Motivo pelo qual, se pôde observar que os de natureza mais genérica demonstraram ser de uma grande dimensão, pois envolvido e intrincado numa complexidade só aparentemente simples, verifica-se que a mais compreensível norma do imposto, está ela interligada com as mais variadas disposições normativas adjacentes, muitas vezes ignorada à primeira vista ou pelos menos entendidos na matéria. De facto, também a análise aqui desenvolvida pretendia inicialmente dedicar-se exclusivamente à questão da dedutibilidade do IVA, concretamente no que dizia respeito à dedução do imposto dos sujeitos passivos mistos, como se tal fosse possível. Não é que seja impossível, mas aquela simples desassociação inicialmente concebida só mesmo aos olhos de um curioso estudante académico ou de um profissional com poucos anos de corte com o imposto seria possível. Algo que foi ficando claro à medida que o estudo avançava e, confesso, que por muita dedicação, que a própria temática tenha exigido, ainda mais cativou. Por estes mesmos motivos, ao longo do estudo aqui desenvolvido, vimos serem abordados diferentes temas e/ou subtemas necessários para o alcance dos objetivos pretendidos.

Assim, voltando à cerne da revisão da literatura efetuada, digamos que permitiu contribuir desde logo para a contextualização da problemática que envolve/envolveu a dedutibilidade das entidades públicas, muitas das quais, sujeitos passivos mistos, visto desenvolverem operações sujeitas e não isentas de imposto, operações no âmbito dos seus poderes de autoridade e também operações sujeitas, mas isentas de imposto. Na realidade, facilmente se identificaram várias problemáticas que circundam estas entidades, como a dificuldade em identificar quando estão ou não estão a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade, identificar quando estão a desenvolver uma atividade económica, identificar qual o momento chave para aplicação dos métodos dedutivos existentes e, principalmente, a ignorância detetada pela faculdade possível da dedução da parte do imposto suportado com os bens e serviços utilizados indistintamente em recursos comuns e as vantagens daí advindas – situação só maioritariamente detetável aquando da contratação de serviços externos de *outsourcing* de contabilidade e/ou auditoria. Algo que se verificou e confirmou no decorrer da análise processual aqui desenvolvida. De facto, nos processos jurídicos-tributários analisados que envolveram estas entidades deparamo-nos como sendo esta insipiência um antecedente dos litígios ocorridos com a AT, uma vez que na posse de tal saber socorreram-se muitos dos municípios portugueses e/ou outras entidades de direito público, dos tribunais nacionais

para exercer o direito à dedução do imposto não efetuado no devido período, por verem negada tal possibilidade pela AT. Que, na sua perspectiva, entendia tal, como uma alteração opcional do método dedutivo, que por norma era nestes casos o método de afetação real e recorria-se do momento e prazos para o exercício de tal direito, como justificações, a seu entender, plausíveis para a negação da dedução do imposto aos sujeitos passivos. Perante tais litígios, entendeu a vasta jurisprudência nacional aqui analisada, que a razão recaía sobre os sujeitos passivos, pois limitaram eles indevidamente o seu direito à dedução por erro de direito. Já a AT via cair por terra as posições adotadas por incorreta interpretação e conjugação de artigos do CIVA, especialmente os números 2 do artigo 98.º, 2 do artigo 22.º, 6 do artigo 23.º e 6 do artigo 78.º.

Da revisão da literatura foi possível, também, inferir que uma grande questão que se levantava no que toca à dedutibilidade das SGPS era a sua natureza. Pois segundo se apurava era de entendimento comum da AT que só residualmente essas entidades poderiam exercer o direito à dedução do imposto. Principalmente devido ao facto da AT ser de opinião generalizada que a atividade principal desenvolvida abarcava operações sobre as quais o imposto não incidia ou incidindo eram isentas sem direito à dedução. Algo que se opunha à vasta jurisprudência comunitária e nacional que sobre a temática vinha sendo pronunciada, concretamente no que às despesas gerais da atividade dizia respeito. Efetivamente, da análise processual realizada aos processos que discorreram sobre tais questões, verificou-se que esta foi uma das grandes problemáticas que desencadeou desentendimentos entre AT e sujeitos passivos. Mas, incontestavelmente, foi sobre a dedutibilidade integral efetuada e/ou pretendida pelos sujeitos passivos que se debateram tais questões litigiosas. Sendo que a AT atende, como já referido, à natureza da entidade e os sujeitos passivos à relação da utilização dada a tais bens e/ou serviços. Motivos que levaram maioritariamente a AT a ver cair por terra as liquidações por si emitidas, pois do reforço jurisprudencial resultou que só perante a inexistência denexo direto e imediato entre as operações a montante e a jusante e os custos dos serviços em causa não fazerem parte das despesas globais da atividade é que se estará perante uma situação de indedutibilidade de imposto.

Por fim, várias outras problemáticas, que normalmente acabam discutidas nos órgãos jurisdicionais, foram identificadas aquando da revisão da literatura, como as relacionadas com as regularizações do imposto dos bens de utilização mista, as relacionadas com o setor financeiro e as relacionadas com as subvenções, que sendo um dos elementos considerados para o cálculo da

percentagem dedutiva *pro-rata*, foi especialmente relevante visto o principal problema advir da própria DIVA, por indefinição do conceito de subvenção.

Posto isto, e visando compreender o contexto litigioso que norteia a norma contida no artigo 23.º do CIVA, quer antes quer após a sua alteração, e alcançar os objetivos supracitados, partiu-se para a análise processual da amostra dos processos jurídicos-tributários ($N = 67$), proferidas pelo CAAD e pelo STA, maioritariamente composta por processos relacionados com *ALD/Leasing* (31), despesas gerais das SGPS (14), erros de direito cometidos pelas entidades públicas (13) e com outras temáticas (9). Tal permitiu concluir que, apesar de se ter assistido ao desaparecimento de determinados litígios-tributários no pós alteração do normativo do artigo 23.º do CIVA, contrariamente ao esperado e perante os resultados obtidos, não foram sentidas quaisquer alterações consequentes de tal modificação, uma vez que, as principais litigâncias detetadas na amostra no período antes alteração da norma (problemática das instituições de crédito e das entidades de direito público) mantiveram-se e apresentaram tendência crescente, que indiciam que as dúvidas já existentes se mantêm. Sendo que as maiores ambiguidades e/ou incertezas centram-se nas temáticas das locações financeiras, das despesas gerais das SGPS e dos erros de direito cometidos pelas entidades de direito público. Passível de observação foi também a diferença significativa dos números de casos no pré e pós alteração das regras contidas no artigo 23.º do CIVA, pois perante uma amostra de 67 acórdãos proferidos pelos tribunais, 56 são referentes a litígios cujo período do imposto se reporta após 31 de dezembro de 2007 e apenas 11 dizem respeito a período de imposto antes alteração, o que significa que a maioria dos litígios ocorreu no pós alteração da norma. Foi notado de igual modo o expressivo aumento do número de litígios relacionados com os *ALD e leasings*. Uma problemática que apesar da recente uniformização jurisprudencial, aparenta ter vindo para permanecer mais algum tempo, pois apesar de muitos dos processos discutidos e ganhos pelos sujeitos passivos a nível arbitral, quando alvos de recursos e analisados pelo STA, foram ganhos pela AT e/ou devolvidos à primeira instância jurisprudencial para aumento da base de direito que possibilitasse melhor proferimento. A causa central que opunha as partes era a consideração ou não da componente amortização de capital para efeitos de cálculo da percentagem dedutiva do imposto. Sendo de entendimento da AT, que a mesma não deveria ser considerada e do sujeito passivo que deveria ser, uma vez que dispunha/dispõe a doutrina fiscal como sendo essa um dos componentes do valor tributável. Relativamente às dúvidas que existiam antes da alteração normativa e inexistentes no após, não são elas de difícil

compreensão, uma vez que se relacionavam com uma outra modificação ocorrida na norma, em 1998, que desobrigou a exigência comunicativa à AT da opção pelo método dedutivo da afetação real anteriormente necessária, e, portanto, de normal supressão.

Face ao exposto importa referir que o estudo efetuado sofreu algumas limitações todas maioritariamente relacionadas com a amostra. Salienta-se principalmente o tipo de amostra selecionada. O estudo utilizou apenas uma amostra composta por duas das bases de dados jurisprudenciais existentes (arbitragem e supremo). Tal pode condicionar os resultados obtidos e quebrar a riqueza daí advinda, que poderia ser superior se maior comparabilidade pudesse ter sido efetuada entre um maior número de distintos tribunais. A fraca diversidade temática dos litígios da amostra pode ser considerada outra limitação. O estudo focou-se na seleção da amostra por tópicos de problemáticas por forma a obter um resultado mais expressivo e consistente, digamos mais “grosso”, mas tal pode diminuir o saber relativamente a outras pequenas grandes divergências que ocorrem em sede litigiosa. Uma terceira limitação pode relacionar-se com a dimensão da amostra. A amostra foi reduzida face ao inicialmente pretendido por forma a cumprir os *timings* definidos e alcançar os objetivos inicialmente estipulados. No entanto, manteve-se numerosa face à complexidade da problemática, o que pode ter condicionado os resultados obtidos, por se focar apenas na principal questão de cada um dos processos analisados, alheando-se de quaisquer outras questões menos relevantes.

Contrariamente ao expectável no presente estudo não se observaram impactos das alterações normativas efetuadas ao artigo 23.º do CIVA. Algo que não retira qualquer mérito a tão importante conformação de leis, como reforça a necessidade de uma replicação do estudo ora desenvolvido. Sugerir-se-ia, também, o desenvolvimento de um estudo relacionado com a temática das regularizações do imposto dos bens de utilização mista, nomeadamente no que diz respeito à potencial heterogeneidade de bens de capital passíveis de regularizações nos vários EM ou ainda sobre as questões das subvenções, dada a problemática da perfilhação dos vários conceitos das várias áreas do saber fiscal. Resumidamente, é necessária mais investigação académica sobre a dedutibilidade dos sujeitos passivos mistos, sendo que no que toca à principal temática aqui analisada e objetivos visados, seria importante para os estudantes, investigadores e especialistas da área dar continuidade ao estudo aqui desenvolvido.

Referências bibliográficas

- Adams, T. (1921). Fundamental Problems of Federal Income Taxation. *The Quarterly Journal of Economics*, 35(4), 527-556. <https://www.jstor.org/stable/pdf/1882424.pdf>
- Adão, A. C. A. C. (2020). *Determinantes da eficiência do IVA na União Europeia* [Dissertação de Mestrado]. ISEG. <http://hdl.handle.net/10400.5/20765>
- Afonso, I. A. (2011). *Da dedutibilidade do IVA nas operações de aquisição e transmissão de participações sociais* [Universidade Católica Portuguesa]. https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/7651/3/Dissertação%20de%20Mestrado_vf.pdf
- AGT, 2021. A origem do IVA – no mundo. <https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/iva/contexto/historico>
- Almeida, C. A. N. (2014). *Transacções de acções: O impacto da dedutibilidade do IVA na esfera das empresas operacionais* [Dissertação de Mestrado]. Universidade Católica Portuguesa. <http://hdl.handle.net/10400.14/17897>
- Amorim, J. C. (s/d). O sujeito passivo misto de IVA. O caso das autarquias locais.
- Balthazar, U. (2008). A gênese do imposto sobre o valor agregado. *Revista Sequência*, 29(56), 245-257. <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245/13680>
- Basto, J. (1994). Uma reflexão sobre a Administração Fiscal. *Notas económicas*, 4, 100-109.
- Basto, J. X. (1981). A adopção por Portugal do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) da Comunidade Económica. *Comunicações I*, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Basto, J. X., & Oliveira, M. O. (2008). Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23.º do código do IVA. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1(1), 35-71.
- Basto, J. X., & Oliveira, M. O. (2021). Problemas de aplicação das regras de regularização das deduções de IVA. *Revista de Direito da Universidade Lusófona Lisboa*, 1(1), 177-223. <http://dx.doi.org/10.53456/dlb.vi1.7892>
- Bastos, R. M. P. C. (2014). *O direito à dedução do IVA: O caso particular dos inputs de utilização mista*. Edições Almedina.
- Bento, M. C., & Alves, D. R. (2015). A noção de jurisdição para efeitos de interpelação de recurso prejudicial: a questão dos tribunais arbitrais. *Revista Jurídica Portucalense*, 1(17), 89-118. <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/6672>

- Bickely, J. (2003). *Value Added Tax: Concepts, policy issues, and OECD experiences*. Nova Publishers.
- Braz, C., & Cunha, J. C. (2009). Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal. *Boletim Económico do Banco de Portugal*, 79-94. https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/ab200915_p.pdf
- Centro de Arbitragem Tributária (2021). <https://www.caad.org.pt/>
- Caliendo, P. (2008). *Direito tributário e análise econômica do direito*. Elsevier.
- Caliendo, P. (2009). Direitos fundamentais, direito tributário e análise econômica do direito: Contribuições e limitações. *Direitos Fundamentais & Justiça*, (3)7, 203-222. <http://dx.doi.org/10.30899/dfj.v3i7.486>
- Camâra, C. (2012). *Guia prático do reenvio prejudicial*. CEJ.
- Clemens, J., Ernes, J., & Scott, R. (2003). *Tax reform in Canada: Our path to greater prosperity*. The Fraser Institute. <https://www.fraserinstitute.org/studies/tax-reform-in-canada-our-path-to-greater-prosperity>
- Cnossen, S. (2010). Improving the VAT Treatment of Exempt Immovable Property in the European Union. *Oxford University Centre for Business Taxation, Working Papers 1019*, 1-22.
- Cooper, G. (2007). The Discreet Charm of the VAT. *Sydney Law School Research Paper No. 07/65*, 1-32. <https://ssrn.com/abstract=1027512>.
- Dias, A. A. V. (2005). *O sistema comum do IVA: A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem* [Tese de Pós-Graduação]. Universidade do Porto. <https://cije.up.pt/>
- DGPI (2021). Resolução de litígios. <https://dgpj.justica.gov.pt/>
- DRE (2021). Léxionário – Arbitragem necessária. <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/arbitragem-necessaria>
- E-Justice (2021). Sistemas de justiça nacionais. https://e-justice.europa.eu/16/PT/national_justice_systems
- Europa (2021). VAT rules and rates. VAT rates applied in UE countries. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm#shortcut-5
- Europarl (2021). Fichas temáticas sobre a União Europeia. <https://www.europarl.europa.eu>
- Faria, P. G. N. (2012). *IVA na construção civil* [Dissertação de Mestrado]. Universidade Técnica de Lisboa. <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/4972/1/DM-PGNF-2011.pdf>

- Faustino, M. C. G. (2016). *A aplicação do método pro rata pelas autarquias locais: O caso específico da autarquia de Lamego* [Dissertação de Mestrado]. Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/42036>
- Faveiro, V. (1984). *Noções fundamentais de direito fiscal português*. Coimbra Editora.
- Ferreira, A. M. Q. C., Gonçalves, E. G. M. M., & Lares, R. B. C. (2006). *Relatório do grupo de trabalho – A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não conferem esse direito*. Ciência Técnica e Fiscal, Direcção Geral dos Impostos, 418, p. 237-357.
- Ferreira, M. M. S. (2011). *Direito à dedução, pro-rata e afectação real: O sector postal* [Dissertação de Mestrado]. Universidade Técnica de Lisboa. <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/10229/1/DM-MMSF-2011.pdf>
- Figueiredo, A. R. F. (2017). *Os tribunais arbitrais e o conceito de órgão jurisdicional para efeitos de aplicação do artigo 267.º TFUE* [Dissertação de Mestrado]. Universidade Nova de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10362/28314>
- Fortes, E. P. R. (2018). *A harmonização do sistema do IVA na União Europeia*. [Dissertação de Mestrado]. Instituto Politécnico de Beja. <http://hdl.handle.net/20.500.12207/4826>
- Frenkel, A. (1976). *La genèse de la taxe sur la valeur ajoutée* [Dissertação de Doutoramento]. Université de droit, d'économie et de sciences sociales de Paris. <https://www.sudoc.fr/011419296>
- Gomes, C. (2017). *As subvenções e o IVA – algumas reflexões* [Dissertação de Mestrado]. Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/7250>
- ICC (2021). Arbitragem ICC. <https://www.international-arbitration-attorney.com/pt>
- INE (2021). Estatística das Receitas Fiscais 1995-2019. Destaque – informação à comunicação social. https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=414357289&DESTAQUESmodo=2
- Ito, H. (1950). The Value-Added Tax in Japan. *The Annals of the Hitotsubashi Academy*, 1(1), 43-59. <https://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/hermes/ir/re/11779/annals0000100430.pdf>
- Kay, J. A., & Davis, E. H. (1987). The VAT and services. *The World Bank*, DRD-245, 1-41. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/346161468740146901/pdf/multi-page.pdf>
- Lauré, M. (1957). *Au secours de la T.V.A.* Presses Universitaires de France.
- Mendes, N. M. E. (2015). *IVA nas autarquias locais – Enquadramento da gestão de parques de estacionamento* [Dissertação de Fiscalidade]. ISCAL. <http://hdl.handle.net/10400.21/6572>

- Nabais, J. C. (2010). A liberdade de gestão fiscal das empresas. *Fiscalidade*, (1)44, 5-42.
- Neto, S. C., Santos, L. M., & Santos, P. (2015). A regularização do IVA em caso de erro no apuramento do pro rata: Questões processuais, Cadernos de IVA. Almedina.
- Neto, S. C. (2017). A recorribilidade da decisão arbitral tributária. *Vida Judiciária*, 44-45. https://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/Serena_Cabrita_Neto_PLMJ_VJ199.pdf
- Neto, D., & Esteves F. (2018). A jurisdição fiscal – Questões de processo, organização e funcionamento dos tribunais tributários. *JULGAR*, 36, 11-30.
- Oliveira, A. M. (2011). *IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado. Um imposto neutro* [Dissertação de Mestrado]. Universidade do Porto. <https://cije.up.pt/>
- Oliveira, M. G. (2013). O IVA e as sociedades holdings portuguesas. *RFPDT*, 1(1), 1-23.
- Oliveira, M. O. (2019). IVA e faturação corretiva. O tempo e o modo no direito a dedução. Os recentes acórdãos do tribunal europeu de justiça. *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto*, 2(12), 72-85. <https://revistas.ulusofona.pt/index.php/rfdulp/article/view/6801>
- Oliveira, M. O. (2021). O despacho do tribunal de justiça, de 17 de setembro de 2020 no processo c-837/19, Super Bock bebidas S.A., sobre a compatibilidade das disposições do artigo 21.º do código do IVA português com a diretiva europeia. Alguns Comentários. *Revista de Direito da ULP*, 15(1), 95-111. <http://dx.doi.org/10.46294/ulplr-rdulp.v15i1.7943>
- OCDE (2014). *Addressing the tax challenges of the digital economy*. OCDE Publishing
- Palma, C. C. (2010). *As entidades públicas e o imposto sobre o valor acrescentado: Uma ruptura no princípio da neutralidade*. Almedina Editora.
- Palma, C. C. (2011). A reforma do IVA: algumas propostas. *Revista TOC*, 136, 25-28.
- Palma, C. C. (2012). *Estudos de IVA II*. Edições Almedina.
- Palma, C. C. (2019a). Algumas notas sobre a exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado nas prestações de serviços. *Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP*, 1, 1-14.
- Palma, C. C. (2019b). Propostas sobre taxas. *Congresso Internacional – O IVA em mudança – O futuro do imposto*. <https://www.cideeff.pt/pt/iniciativas/Congresso-Internacional-O-IVA-em-mudanca-O-Futuro-do-Imposto/5023/>
- Palma, C.C. (2020a). *Estudos de IVA V*. Edições Almedina.

- Palma, C.C. (2020b). *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado*, 6.^a Edição, Edições Almedina.
- Pina, P. (2008). Arbitragem e jurisdição. *Julgar*, 6, 135-160. <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2016/05/09-P-Pina-Arbitragem-e-jurisd%C3%A7%C3%A3o.pdf>
- Pordata, (2021). Portugal, contas públicas, receitas do Estado por alguns impostos. <https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Gr%C3%A1fico>
- Rafael, M. C. S. (2011). *Fraude de Carrousel: Métodos de combate* [Dissertação de Mestrado]. Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/2441>
- Ramalho, M. (1971). *Redistribuição e fiscalidade: o caso francês*. Centro de Informação e documentação.
- Reis, M. (2011). As isenções no imposto sobre o valor acrescentado. *Colóquio 2011*, 1-23. http://www.amjafp.pt/images/phocadownload/Interven%C3%A7%C3%B5es/coloquio2011_margaridaabreu.pdf
- Reis, M. (2011). O direito à dedução no imposto sobre o valor acrescentado. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. *Revista Jurídica JULGAR*, 15, 129-149. <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2014/07/06-DEBATER-A-compet%C3%A2ncia-dos-Tribunais-Administrativos.pdf>
- Ricardo, J. (2019). *Direito Tributário – Anotado e remissivo* (22.^a ed.). Vida Económica, Editorial SA.
- Ribeiro, A. M. N. (2021). *Determinantes e taxa de maximização das receitas de IVA na União Europeia* [Dissertação de Mestrado]. Universidade Católica Portuguesa. <http://hdl.handle.net/10400.14/35558>
- Rocha, L. M. M. (2009). O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de impostos parciais. *Revista TOC*, 114, 29-39. <https://www.fep.up.pt/docentes/lrocha/IVA%20-%20Sujeitos%20Passivos%20Mistos.pdf>
- Salanié, B. (2003). *The economics of taxation*. MIT Press.
- Salvador, I. F. (2019). *O IVA e algumas das temáticas do tratamento dos serviços financeiros* [Dissertação de Mestrado]. Universidade Católica Portuguesa. https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/30383/1/Tese_In%C3%AAs%20Salvador.pdf
- Sarmiento, J. M., & Matos, C. (2020). *Manual Teórico-Prático do IVA*, 2.^a Edição, Edições Almedina.

- Silva, V. P. G. da (2004). *A dedução do IVA, o método do pro rata e a contabilidade pública. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. <http://hdl.handle.net/10400.2/6320>
- Silva, L. M. B. G. (2014). *A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado nas autarquias locais* [Dissertação de Mestrado]. Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/3722>
- Silva, M. A. T. (2016). 30 Anos de IVA em Portugal: Principais virtudes e defeitos do IVA. *Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal*. https://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/26.09.2016/Apresentacao_Maria_Angelina_Tiburcio_Silva_26.09.2016.pdf
- Simões, A. B. L. M. (2015). *A harmonização fiscal europeia: O caso dos impostos especiais de consumo* [Dissertação de Mestrado]. <http://hdl.handle.net/10362/17141>
- Smith, A. ([1776], 1996). *Riqueza das nações* (Volume II). Editora Nova Cultural
- Soares, R. M. B. M. M. (2021). *A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto* [Tese de Doutoramento]. Universidade de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.5/22203>
- STA (2021). Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. <https://www.stadministrativo.pt/tribunal/apresentacao/etaf2019/>
- TAF (2021). Tribunais Administrativos e Fiscais. <https://www.taf.mj.pt/>
- Tching, M. R. O. (2011). Juiz nacional - um juiz cada vez mais europeu! *JULGAR*, 14, 135-155. Coimbra Editora. <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2014/07/07-DEBATER-Rosa-Tching-Juiz-Nacional-Um-juiz-cada-vez-m.pdf>
- TJUE (2019). Deduções do Imposto sobre o valor acrescentado. Ficha temática da Direção da Investigação e Documentação, 1-49. https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/tra-doc-pt-div-c-0000-2020-202000844-05_00.pdf
- UE (2021). A União Europeia. O que é e o que faz. <https://op.europa.eu/webpub/com/eu-what-it-is/pt/>
- Vasques, S. (2017). *O imposto sobre o valor acrescentado*. Almedina.

Jurisprudência

Comunitária

Acórdão do Tribunal de 30 de junho de 1966. Processo C-61/65 – *Vaassen-Goebbels/Beambtenfonds voor het Mijnbedrijf*.

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=87458&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2256807>

Acórdão do Tribunal de 2 de fevereiro de 1988. Processo C-309/85 – *Caso Barra/Estado Belga*.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94317&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=266767>

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 13 de novembro de 1990. Processo C-106/89 – *Marleasing/Comercial Internacional de Alimentación*.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96619&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=57618>

Acórdão do Tribunal de 20 de junho de 1991. Processo C-60/90 – *Polysar Investments Netherlands/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97091&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1884689>

Acórdão do Tribunal de 22 de junho de 1993. Processo C-333/91 – *Sofitam/Ministre chargé du Budget*.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=98274&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1824934>

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 16 de dezembro de 1993. Processo C-334/92 – *Wagner Miret/Fondo de garantía salarial*.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=98787&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=58645>

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 29 de fevereiro de 1996. Processo C-110/94 – *Inzo/Belgische Staat*.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99866&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1838348>

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 20 de junho de 1996. Processo C-155/94 – *Wellcome Trust/Commissioners of Customs and Excise*.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99710&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1825777>

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 6 de fevereiro de 1997. Processo C-80/95 – *Harnas & Helm/Staatssecretaris van Financien*.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=100171&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1977419>

Acórdão do Tribunal (Segunda Secção) de 15 de janeiro de 1998. Processo C-37/95 – *Belgische Staat/Ghent Coal Terminal*.
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=43586&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1838348>

Acórdão do Tribunal de 21 de março de 2000. Processo C-110/98 – *Gabalfrisa e o.*
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45171&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1977419>

Acórdão do Tribunal (Primeira Secção) de 14 de novembro de 2000. Processo C-142/99 –
Floridienne e *Berginvest.*
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45792&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1838348>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção) de 18 de janeiro de 2001. Processo C-162/99 –
Comissão/Itália.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45999&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3016994>

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 22 de fevereiro de 2001. Processo C-408/98 – *Abbey National.*
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46198&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1977419>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 27 de setembro de 2001. Processo C-16/00 –
Cibo Participations.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46646&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1838348>

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 10 de setembro de 2002. Processo C-141/00 – *Caso Kügler.*
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47636&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=301784>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 29 de abril de 2004. Processo C-77/01 – *EDM.*
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49105&pageIndex=0&doclang=NL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1838348>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 6 de outubro de 2005. Processo C-204/03 –
Comissão/Espanha.
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=60238&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1884689>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 12 de janeiro de 2006. Processo C-354/03 –
Optigen Ltd. Processo C-355/03 – *Fulcrum Electronics Ltd.* Processo 484/03 – *Bond House Systems Ltd.* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0354>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 6 de julho de 2006. Processo C-439/04 –
Kittel. Processo C-440/04 – *Recolta Recycling.*
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1818123>

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 13 de março de 2008. Processo C-437/06 –
Securenta. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0437&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 23 de abril de 2009. Processo C-357/07 –
TNT Post UK. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62007CJ0357&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 29 de outubro de 2009. Processo C-29/08 –
SKF. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=73373&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3089475>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 21 de outubro de 2010. Processo C-385/09 –
Nidera Handelscompagnie. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62009CJ0385&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 1 de março de 2012. Processo C-280/10 –
Polski Trawertyn. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0280&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção) de 6 de setembro de 2012. Processo C-496/11 –
Portugal Telecom. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CJ0496&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 8 de maio de 2013. Processo C-271/12 –
Petroma Transports e o. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0271&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Sétima Secção) de 13 de fevereiro de 2014. Processo C-18/13 –
Marks Pen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62013CJ0018&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 10 de julho de 2014. Processo C-183/13 –
Banco Mais. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62013CJ0183&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Sétima Secção) de 9 de julho de 2015. Processo C-183/14 –
Salomie e Oltean. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0183&from=pt>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 22 de outubro de 2015. Processo C-126/14 –
Sveda. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0126&from=pt>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 22 de outubro de 2015. Processo C-277/14 – *PPUH* – *Stehcemp*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0277&from=pt>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 15 de setembro de 2016. Processo C-516/14 – *Barlis 06 – Investimentos Mobiliários e Turísticos*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0516&from=pt>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 15 de setembro de 2016. Processo C-518/14 – *Senatex*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0518&from=pt>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Sétima Secção) de 28 de fevereiro de 2018. Processo C-672/16 – *Imofloresmira* – *Investimentos Mobiliários*. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=199766&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3392289>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 21 de março de 2018. Processo C-533/16 – *Volkswagen*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CJ0533&from=pt>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Sétima Secção) de 12 de abril de 2018. Processo C-8/17 – *Biosafe – Indústria de Reciclagens*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62017CJ0008&from=pt>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Oitava Secção) de 17 de setembro de 2020. Processo C-837/19 – *Super Bock Bebidas*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62019CO0837>

Nacional

CAAD

Acórdão Arbitral de 27 de dezembro de 2012. Processo 77/2012-T. https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=77%2F2012-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=146

Acórdão Arbitral de 23 de abril de 2013. Processo 128/2012-T. https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=128%2F2012-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=44

Acórdão Arbitral de 17 de maio de 2013. Processo 117/2013-T. https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=117%2F2013-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=442

Acórdão Arbitral de 30 de outubro de 2013. Processo 91/2013-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=91%2F2013-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=184

Acórdão Arbitral de 03 de setembro de 2014. Processo 70/2014-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=70%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=652

Acórdão Arbitral de 03 de novembro de 2014. Processo 251/2014-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=251%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1074

Acórdão Arbitral de 19 de dezembro de 2014. Processo 502/2014-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=502%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=766

Acórdão Arbitral de 22 de dezembro de 2014. Processo 111/2014-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=111%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=816

Acórdão Arbitral de 08 de janeiro de 2015. Processo 409/2014-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=409%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=985

Acórdão Arbitral de 05 de janeiro de 2016. Processo 316/2015-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=316%2F2015-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1653

Acórdão Arbitral de 18 de fevereiro de 2016. Processo 336/2015-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=336%2F2015-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1692

Acórdão Arbitral de 18 de abril de 2016. Processo 553/2015-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=553%2F2015-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1823

Acórdão Arbitral de 06 de fevereiro de 2017. Processo 549/2016-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=549%2F2016-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2485

Acórdão Arbitral de 23 de março de 2017. Processo 278/2016-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=278%2F2016-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2540

Acórdão Arbitral de 14 de junho de 2017. Processo 759/2016-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=759%2F2016-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2776

Acórdão Arbitral de 25 de agosto de 2017. Processo 673/2016-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=673%2F2016-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2898

Acórdão Arbitral de 29 de setembro de 2017. Processo 85/2017-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=85%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2949

Acórdão Arbitral de 20 de novembro de 2017. Processo 308/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_iva=1&s_processo=309%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3059

Acórdão Arbitral de 09 de janeiro de 2018. Processo 311/2017-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_iva=1&s_processo=311%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3157

Acórdão Arbitral de 09 de janeiro de 2018. Processo 449/2017-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=449%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3162

Acórdão Arbitral de 16 de janeiro de 2018. Processo 312/2017-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_iva=1&s_processo=312%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3516

Acórdão Arbitral de 01 de fevereiro de 2018. Processo 489/2017-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=489%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3293

Acórdão Arbitral de 15 de março de 2018. Processo 575/2017-T.
<https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPage=325&id=3364>

Acórdão Arbitral de 28 de maio de 2018. Processo 649/2017-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_iva=1&s_processo=&s_data_ini=2018-05-28&s_data_fim=2018-05-28&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3447

Acórdão Arbitral de 17 de julho de 2018. Processo 578/2017-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=578%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3467

Acórdão Arbitral de 09 de julho de 2018. Processo 52/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_iva=1&s_processo=52%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3478

Acórdão Arbitral de 03 de setembro de 2018. Processo 138/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=138%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3550

Acórdão Arbitral de 30 de outubro de 2018. Processo 228/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=228%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3883

Acórdão Arbitral de 13 de novembro de 2018. Processo 159/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=159%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3657

Acórdão Arbitral de 03 de dezembro de 2018. Processo 611/2017-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=611%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3707

Acórdão Arbitral de 11 de dezembro de 2018. Processo 153/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=153%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3710

Acórdão Arbitral de 01 de fevereiro de 2019. Processo 132/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=132%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3849

Acórdão Arbitral de 25 de março de 2019. Processo 339/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=339%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3923

Acórdão Arbitral de 28 de maio de 2019. Processo 498/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=498%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4124

Acórdão Arbitral de 17 de junho de 2019. Processo 581/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=581%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4162

Acórdão Arbitral de 17 de julho de 2019. Processo 244/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=244%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4214

Acórdão Arbitral de 03 de setembro de 2019. Processo 411/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=411%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4280

Acórdão Arbitral de 10 de setembro de 2019. Processo 53/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=53%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4468

Acórdão Arbitral de 17 de outubro de 2019. Processo 396/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=396%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4384

Acórdão Arbitral de 21 de outubro de 2019. Processo 403/2019-T. https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=403%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4385

Acórdão Arbitral de 21 de outubro de 2019. Processo 428/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=428%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4386

Acórdão Arbitral de 31 de outubro de 2019. Processo 400/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=400%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4449

Acórdão Arbitral de 04 de novembro de 2019. Processo 469/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=469%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4388

Acórdão Arbitral de 14 de novembro de 2019. Processo 456/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=456%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4457

Acórdão Arbitral de 14 de novembro de 2019. Processo 477/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=477%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4458

Acórdão Arbitral de 18 de novembro de 2019. Processo 11/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=11%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4408

Acórdão Arbitral de 18 de novembro de 2019. Processo 203/2019-T. https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=203%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4429

Acórdão Arbitral de 29 de novembro de 2019. Processo 195/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=195%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4428

Acórdão Arbitral de 20 de dezembro de 2019. Processo 72/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=72%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4497

Acórdão Arbitral de 30 de março de 2020. Processo 213/2019-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=213%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4679

Acórdão Arbitral de 04 de dezembro de 2020. Processo 335/2018-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=335%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3844

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 06 de outubro de 2004. Processo 0116/04. http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3fbb8df4070367ec80256f35004f7f60?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão de 09 de fevereiro de 2005. Processo 0860/04. http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/40e90b56f529446080256fa9003aa384?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão de 14 de outubro de 2009. Processo 0795/09. http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b91a2e8fd263d35980257656003cd36b?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão de 10 de novembro de 2010. Processo 0514/10. http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7483632fc1d9e4f6802577de00573de5?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão de 25 de maio de 2011. Processo 0169/11. http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/15afb3915b7cbba3802578a2004ea0d6?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão de 04 de março de 2015. Processo 081/13. <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/85642b0e6eba54e680257e0a003fd2e5?OpenDocument>

Acórdão de 28 de junho de 2017. Processo 01427/14. http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/70f5c0e6f5db496d80258153003120cb?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão de 04 de novembro de 2020. Processo 038/20.1BALSB. <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bbc6752e97b64b5d8025861c00438e82?OpenDocument>

Acórdão de 04 de novembro de 2020. Processo 0100/19.3BALSB.
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/84b6444eb59e43038025861d0052d70f?OpenDocument>

Acórdão de 20 de janeiro de 2021. Processo 0101/19.1BALSB.
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/91bfabc98c8f5cef802586680048da06?OpenDocument>

Acórdão de 24 de fevereiro de 2021. Processo 084/19.8BALSB.
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/56b3dcf61913aeab8025868b0050cb9a?OpenDocument>

Acórdão de 24 de março de 2021. Processo 087/20.0BALSB.
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c4ba25ab6080f680802586a4005e821f?OpenDocument>

Acórdão de 07 de abril de 2021. Processo 0796/15.5BEVIS.
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/523488990892ed3c802586b300545b6f?OpenDocument>

Acórdão de 21 de abril de 2021. Processo 0113/20.2BALSB.
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f82ed6bff4d53f1d802586c3003f9676?OpenDocument>

Acórdão de 26 de maio de 2021. Processo 048/20.9BALSB. <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b270c7a048ad2960802586e30067d159?OpenDocument>

Acórdão de 22 de setembro de 2021. Processo 0145/20.0BALSB.
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/305af0c651d63e4280258759006675b3?OpenDocument>

Acórdão de 24 de novembro de 2021. Processo 063/20.2BALSB.
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8b52a8a031469a368025879c0030bc28?OpenDocument>

Tribunais Centrais Administrativos

Acórdão de 28 de março de 2019, Processo 9356/16.2BCLSB.
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/49031f0ac1f0c214802583cc0032d2d2?OpenDocument&Highlight=0,processo,9356%2F16.2BCLSB>

Tribunais da Relação

Acórdão de 14 de abril de 2018, Processo 533/04.0TMBRG-K.G1.
<http://www.dgsi.pt/JTRG.NSF/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/9c9b68362e36005280258286003c9906?OpenDocument>

Legislação

Cartas da União Europeia

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A12016P%2FTXT>

Comunicações Europeias

COM (2000). Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0348&qid=1644271134733&from=PT>

Decretos

Decreto de 10 de abril de 1976 da Presidência da República. Diário da República n.º 86, Série I. <https://files.dre.pt/1s/1976/04/08600/07380775.pdf>

Decretos de Lei

DL n.º 47 066, de 01 de julho de 1966 do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 151, Série I. <https://files.dre.pt/1s/1966/07/15100/11421176.pdf>

DL n.º 47 344, de 25 de novembro de 1966 do Ministério da Justiça – Gabinete do Ministro. Diário da República 274, Série I. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1966-34509075>

DL n.º 140-A/81, de 01 de junho de 1981 do Ministério das Finanças e do Plano – Secretaria de Estado do Orçamento. Diário da República n.º 125, Série I. <https://files.dre.pt/1s/1981/06/12502/00050015.pdf>

DL n.º 394-B/84, de 26 de dezembro do Ministério das Finanças e do Plano – Secretaria do Estado do Orçamento. Diário da República n.º 297, Série I. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/394-b-1984-605547>

DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 277, Série I. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/442-b-1988-519003>

DL n.º 495/88, de 30 de dezembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 301, Série I. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1988-34489975>

DL n.º 318/94, de 24 de dezembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 296, Série I-A. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/318-1994-575291>

DL n.º 323/98, de 30 de outubro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 251, Série I-A. <https://files.dre.pt/1s/1998/10/251a00/56545657.pdf>

DL n.º 378/98, de 27 de novembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 278, Série I-A. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/378-1998-217320>

DL n.º 398/98, de 12 de dezembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 290, Série I-A. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/398-1998-191558>

DL n.º 433/99, de 26 de outubro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 250, Série I-A. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1999-34577575>

DL n.º 10/11, de 20 de janeiro do Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República n.º 14, Série I. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2011-66008176>

DL n.º 71/13, de 30 de maio do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 104, Série I. <https://files.dre.pt/1s/2013/05/10400/0314203145.pdf>

DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro do Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República n.º 20, Série I. <https://files.dre.pt/1s/2007/01/02000/08220827.pdf>

Decretos Regulamentares

Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 10, Série I. <https://files.dre.pt/1s/1990/01/01000/01440159.pdf>

Decreto Regulamentar n.º 25/09, de 14 de setembro do Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República n.º 178, Série I. <https://files.dre.pt/1s/2009/09/17800/0627006285.pdf>

Diretivas da União Europeia

Diretiva (CEE) 67/227 do Conselho, de 11 de abril. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1967/227/oj>

Diretiva (CEE) 67/228 do Conselho, de 11 de abril. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&qid=1644752217521&from=PT>

Diretiva (CEE) 69/463 do Conselho, de 09 de dezembro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31969L0463&qid=1644752413866>

Diretiva (CEE) 71/401 do Conselho, de 20 de dezembro. https://eur-lex.europa.eu/search.html?lang=pt&text=diretiva+iva&qid=1644752413866&type=quick&scope=EURLEX&DD_YEAR=1971

Diretiva (CEE) 77/388 do Conselho, de 17 de maio. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=PT>

Diretiva (CEE) 91/680 do Conselho, de 16 de dezembro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31991L0680>

Diretiva (CEE) 92/77 do Conselho, de 19 de outubro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0077>

Diretiva (CE) 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20210701&qid=1644747127764&from=pt>

Diretiva (CE) 2009/47 do Conselho, de 05 de maio. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32009L0047>

Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 05 de dezembro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455&from=EN>

Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019L1995&from=PT>

Diretiva (UE) 2021/1159 do Conselho, de 13 de julho. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2021/1159/oj/por>

Leis

Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro da Assembleia da República. Diário da República n.º 301, Série I. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/42-1983-630643>

Lei n.º 2/89, de 17 de fevereiro da Assembleia da República. Diário da República n.º 40, Série I. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/2-1989-612444>

Lei n.º 109.º-B/01, de 27 de dezembro da Assembleia da República. https://www.igf.gov.pt/leggeraldocs/LEI_109_B_2001.htm

Lei n.º 13/02, de 19 de fevereiro da Assembleia da República. Diário da República n.º 42, Série I-A. <https://files.dre.pt/1s/2002/02/042a00/13241340.pdf>

Lei n.º 67.º-A/07, de 31 de dezembro da Assembleia da República. Diário da República n.º 251, Série I. <https://files.dre.pt/1s/2007/12/25101/0000200453.pdf>

Lei n.º 114/09, de 12 de setembro da Assembleia da República. Diário da República n.º 175, Série I. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/114-2019-124642985>

Lei n.º 63/11, de 14 de dezembro da Assembleia da República. Diário da República n.º 238, Série I. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/63-2011-145578>

Lei n.º 41/13, de 26 de junho da Assembleia da República. Diário da República n.º 121, Série I. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2013-34580575>

Lei n.º 62/13, de 26 de agosto da Assembleia da República. Diário da República n.º 163, Série I. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2013-34581275>

Lei n.º 47/20, de 24 de agosto da Assembleia da República. Diário da República n.º 164, Série I. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/47-2020-140950562>

Lei n.º 75-B/20, de 31 de dezembro da Assembleia da República. Diário da República n.º 253, Série I. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/75-b-2020-152639825>

Ofícios-Circulados

Ofício-Circulado n.º 61137/1987, de 9 de julho da Direção de Serviços de Conceção e Administração, dos Serviços do IVA. *IVA – O “prorata” nas autarquias – art.º 23º do CIVA.*
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/circulares_e_oficios_circulados_iva_de_1985_a_1989.pdf

Ofício-Circulado n.º 53598/1989, de 11 de maio da Direção de Serviços do IVA. *Refeições.*
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_53598_de_11-05-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf

Ofício-Circulado n.º 79713/1989, de 18 de julho da Direção de Serviços do IVA. *Operações imobiliárias - Exercício do direito à dedução.*
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_79713_de_18-07-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf

Ofício-Circulado n.º 22238/1990, de 9 de fevereiro da Direção de Serviços do IVA. *Clubes e agremiações desportivas.*
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_22238_de_09-02-1990_direccao_de_servicos_do_iva.pdf

Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20 de novembro da DSCA. *IVA – Câmaras Municipais.*
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Ofic.Circ_174229_1991.pdf

Ofício-Circulado n.º 119951/1998, de 10 de novembro da Direção de Serviços do IVA. *Possibilidade de utilização do método de afetação real não condicionada à comunicação prévia à Direção Geral dos Impostos.* https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_119951_de_10-11-1998_direccao_de_servicos_do_iva.pdf

Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril do Gabinete do Subdirector-Geral, da Área de Gestão Tributária-IVA. *Direito à dedução - Novas regras para determinação do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos.* https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30103.pdf

Ofício-Circulado n.º 30108/2009, de 30 de janeiro do Gabinete do Subdirector-Geral, da Área de Gestão Tributária-IVA. *IVA – Direito à dedução – Regras para a determinação do direito à dedução pelas instituições de crédito quando desenvolvam simultaneamente as actividades de Leasing ou de ALD.* https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30108.pdf

Regulamentos da União Europeia

Regulamento (CEE) 218/92 do Conselho, de 27 de janeiro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31992R0218>

Regulamento (CE) 1798/03 do Conselho, de 07 de outubro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/LSU/?uri=CELEX:32003R1798>

Regulamento (UE) 904/10 do Conselho, de 07 de outubro. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32010R0904>

Resoluções do Conselho da União Europeia

Resolução do Conselho de 21 de abril de 1970. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=OJ:C:1970:050:TOC>

Tratados da União Europeia

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. https://eur-lex.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj

Tratado da União Europeia. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_2&format=PDF

Apêndice 1

Pesquisa Exploratória de Acórdãos

Cod	Fonte	Área	Cod Proc	Data Acórdão	Tema do Processo / Descritor	Ano Imposto
A-1	CAAD	IVA	53/2019-T	10/09/2019	Prestação Acessória. Operações Financeiras. Seguros. Extensão de garantias de eletrodomésticos.	2014-17
B-1	CAAD	IVA	77/2012-T	27/12/2012	Direito à dedução das SGPS	2008
B-2	CAAD	IVA	128/2012-T	23/04/2013	Direito à dedução do IVA suportado com assessoria jurídica e consultadoria destinado a aquisição de participações sociais; holdings vs sociedade operacional	2008
B-3	CAAD	IVA	148/2012-T	05/07/2013	Natureza e amplitude do direito à dedução por SP mistos	2010
B-4	CAAD	IVA	117/2013-T	17/05/2013	Arbitrabilidade dos atos de autoliquidação; direito à dedução com fundamento em erro de direito - artigo 98.º, n.º 2, do CIVA	2007
B-5	CAAD	IVA	126/2013-T	27/01/2014	Conceito de "atividades económicas" para efeitos do IVA	2008-09
B-6	CAAD	IVA	238/2013-T	04/04/2014	Direito à dedução. Conexão entre encargos suportados e atividade económica.	1998-11
B-7	CAAD	IVA	299/2013-T	10/10/2014	Incompetência material; revisão oficiosa; pedido de autorização a regularização de IVA	2008
B-8	CAAD	IVA	303/2013-T	31/07/2014	Regularização/dedução de IVA suportado em excesso	2008-09
B-9	CAAD	IVA	70/2014-T	03/09/2014	Direito à dedução; SGPS; SP Misto	2010
B-10	CAAD	IVA	111/2014-T	22/12/2014	Caducidade do direito à liquidação; sujeição a IVA; subvenções	2008
B-11	CAAD	IVA	249/2014-T	09/12/2014	Dedução de IVA suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista Autoliquidação 2008 Revisão Oficiosa - Indeferimento	2008
B-12	CAAD	IVA	251/2014-T	03/11/2014	Competência material do tribunal arbitral; regularização a favor do SP do imposto deduzido nos atos de autoliquidação; tempestividade.	2008-2009
B-13	CAAD	IVA	277/2014-T	30/10/2014	Despesas em recursos comuns; Dedutibilidade.	2008-09
B-14	CAAD	IVA	409/2014-T	08/01/2015	Direito à dedução das SGPS	2011; 2013
B-15	CAAD	IVA	468/2014-T	24/02/2015	Pedido de revisão de autoliquidação; intempestividade; Competência do Tribunal Arbitral.	2009
B-16	CAAD	IVA	502/2014-T	19/12/2014	Ilegalidade da liquidação; juros indemnizatórios	2008-09
B-17	CAAD	IVA	608/2014-T	18/05/2015	Despesas em recursos comuns; Dedutibilidade.	2009-10
B-18	CAAD	IVA	613/2014-T	23/02/2015	Direito da dedução; competência do Tribunal Arbitral	2007-08
B-19	CAAD	IVA	708/2014-T	01/06/2015	Isenção do artigo 9.º/1 do CIVA; serviços de enfermagem especializada	2014
B-20	CAAD	IVA	827/2014-T	28/07/2015	Transporte escolar prestado por Município	2014
B-21	CAAD	IVA	56/2015-T	24/08/2015	Competência do Tribunal Arbitral; tempestividade; direito à dedução de pessoa coletiva de direito público.	2009
B-22	CAAD	IVA	203/2015-T	17/11/2015	Erro na autoliquidação; Revisão do ato tributário.	2010

B-23	CAAD	IVA/IR C	209/2015-T	27/04/2016	Competência do Tribunal; cumulação de pedidos; isenção de IVA (artigos 9.º e 8.º e artigo 10.º/c) e d) do CIVA); distorção da concorrência	2014
B-24	CAAD	IVA	227/2015-T	27/01/2017	Renúncia à isenção; integração no SNS. Substitui a Decisão Arbitral de 4/11/2015	2008-14
B-25	CAAD	IVA	284/2015-T	22/04/2016	Artigo 9.º -2, do CIVA; renúncia à isenção de IVA	2011-14
B-26	CAAD	IVA	316/2015-T	05/01/2016	Competência Material deste Tribunal Arbitral; direito à dedução; SGPS	2011
B-27	CAAD	IVA	333/2015-T	07/12/2015	Aquisições de bens e serviços utilizados na atividade de investigação e desenvolvimento	2010-11
B-28	CAAD	IVA	336/2015-T	18/02/2016	Subvenções	2010
B-29	CAAD	IVA	471/2015-T	12/01/2016	Direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de unidades de alojamento	2012
B-30	CAAD	IVA	551/2015-T	22/04/2016	Caducidade; erro evidenciado na declaração; renúncia ao regime de isenção de IVA; deferimento do pedido de reembolso; sentidos e efeitos do caso resolvido	2010
B-31	CAAD	IVA	553/2015-T	18/04/2016	SGPS; atos de liquidação; atos de liquidação adicional; indemnização por garantia indevida; reenvio prejudicial	2012
B-32	CAAD	IVA	660/2015-T	25/05/2016	Direito à dedução; isenção; negociação de créditos	2011
B-33	CAAD	IVA	143/2016-T	15/11/2016	Dedução do IVA do SP misto. Pedido de revisão oficiosa. Recurso Hierárquico. Exceções	2010
B-34	CAAD	IVA	178/2016-T	30/09/2016	Direito à dedução; SGPS; SP Misto	2015
B-35	CAAD	IVA	197/2016-T	21/10/2016	Caducidade do Direito de Ação e Erro Desculpável	2014
B-36	CAAD	IVA	274/2016-T	09/02/2017	Isenção; Distorção da concorrência; falta de fundamentação	2011
B-37	CAAD	IVA	278/2016-T	23/03/2017	Exercício do Direito à Dedução - Dedução de IVA numa SGPS - Atividade Económica - Despesas Gerais	2011-14
B-38	CAAD	IVA	297/2016-T	10/01/2017	Direito à dedução segundo o Método de Afetação Real por parte de um SP misto	2011
B-39	CAAD	IVA	410/2016-T	16/02/2017	Competência do Tribunal Arbitral; Dedução de IVA; Propriedade dos Bens	2015
B-40	CAAD	IVA	549/2016-T	06/02/2017	Despesas em recursos comuns - Exercício do Direito à Dedução	2010
B-41	CAAD	IVA	673/2016-T	25/08/2017	Exercício do Direito à dedução - Dedução de IVA numa SGPS	2013
B-42	CAAD	IVA	705/2016-T	22/09/2017	Direito à dedução	2009
B-43	CAAD	IVA	759/2016-T	14/06/2017	SGPS - conceito de atividade económica - direito à dedução	2016
B-44	CAAD	IVA	28/2017-T	27/10/2017	Exercício do Direito à dedução - Alteração dos métodos de cálculo de IVA - Tempestividade do pedido de reembolso - Erros materiais ou de cálculo (artigo 78.º/6 do CIVA) e erros de direito (artigo 98.º-2 CIVA) - Liquidação Adicional	2012-14
B-45	CAAD	IVA	69/2017-T	43080	SP do Imposto - prestações de serviços consistentes em lições sobre matérias do ensino escolar ou universitário	2011
B-46	CAAD	IVA	85/2017-T	29/09/2017	Retificação de declarações por erro de enquadramento legal. Caducidade do direito ao reembolso de IVA entregue em excesso - Erros de direito e erros materiais e/ou de cálculo (artigos 98.º-2 e 78.º-6, CIVA)	2015
B-47	CAAD	IVA	86/2017-T	22/09/2017	IVA Dezembro 2013	2013
B-48	CAAD	IVA	87/2017-T	09/10/2017	Tributações de ações de formação profissional, realizadas por entidade formadora externa, financiadas pelo POPH, mediante candidatura junto do IEFPP, IP	2014
B-49	CAAD	IVA	278/2017-T	15/12/2017	Locação de imóvel; isenção de imposto - artigo 9.º, 29), do CIVA - ilegitimidade processual ativa	2012-14
B-50	CAAD	IVA	309/2017-T	20/11/2017	SP misto - Instituição bancária - Locação financeira. <i>Pro-rata</i> dedução	2015

B-51	CAAD	IVA	311/2017-T	09/01/2018	SP misto - <i>Leasing</i> e <i>ALD</i> financeiro - Alteração do critério de cálculo do <i>pro rata</i> - Regularização do imposto - Método de afetação real - Ofício Circulado n.º 30108, de 30-01-2019 - artigos 174.º e 175.º, da Diretiva IVA e artigos 19.º, 20.º-1 e 23.º-4, do CIVA	2015
B-52	CAAD	IVA	312/2017-T	16/01/2018	SP Mistos - Instituição Bancária. Determinação do <i>pro-rata</i> de dedução do IVA de bens e serviços adquiridos e de utilização mista	2015
B-53	CAAD	IVA	317/2017-T	15/01/2018	Direito à dedução em IVA - imposto indevidamente deduzido e imposto indevidamente liquidado - Princípios da neutralidade, da justiça, da proibição do enriquecimento sem causa, da prossecução do interesse público e da economia procedimental	2014-15
B-54	CAAD	IVA	449/2017-T	09/01/2018	Direito à dedução - Custos gerais	2014
B-55	CAAD	IVA	489/2017-T	01/02/2018	Direito à dedução - métodos de dedução - erro de direito – prazo	2013
B-56	CAAD	IVA	575/2017-T	15/03/2018	SGPS - conceito de atividade económica - direito à dedução	2013
B-57	CAAD	IVA	578/2017-T	17/07/2018	SGPS; gastos gerais; direito à dedução	2014-16
B-58	CAAD	IVA	611/2017-T	03/12/2018	SGPS; afetação direta; Despesas Gerais; <i>Pro-Rata</i>	2012-15
B-59	CAAD	IVA	649/2017-T	28/05/2018	Direito à dedução - métodos de dedução - erro de direito – prazo	2014-16
B-60	CAAD	IVA	14/2018-T	17/09/2018	Direito à dedução - princípio da confiança e da boa-fé	2014-16
B-61	CAAD	IVA	35/2018-T	11/01/2019	Dedução de IVA - artigos 78.º, n.º 6 e 98.º, n.º 2 do CIVA	2013-14
B-62	CAAD	IVA	52/2018-T	09/07/2018	Contratos de Patrocínio/de Publicidade	2013
B-63	CAAD	IVA	132/2018-T	01/02/2019	Direito à dedução das SGPS	2013-14
B-64	CAAD	IVA	138/2018-T	03/09/2018	Caducidade do direito à dedução, artigo 98.º n.º 2 do CIVA - Bens de Utilização Mista - Erro de Direito	2014-15
B-65	CAAD	IVA	153/2018-T	11/12/2018	Erro de escrita ou de cálculo - Retificação	2014
B-66	CAAD	IVA	159/2018-T	13/11/2018	Direito à dedução - artigo 98.º, n.º 2 CIVA - Erro de Direito	2013
B-67	CAAD	IVA	228/2018-T	30/10/2018	Alteração do método de cálculo dedutível, erro de direito	2013
B-68	CAAD	IVA	244/2018-T	17/07/2019	Direito à dedução. Método de afetação real. SP misto	2014
B-69	CAAD	IVA	278/2018-T	12/02/2019	Exercício do Direito à dedução.	2013-14
B-70	CAAD	IVA	335/2018-T	29/11/2018	Direito à dedução – <i>Pro-Rata</i> . Locação Financeira - Circular - Revisão Oficiosa – Prazo	2013
B-71	CAAD	IVA	339/2018-T	25/03/2019	Locação Financeira. Direito à Dedução. Método <i>pro-rata</i>	2015
B-72	CAAD	IVA	411/2018-T	03/09/2019	Regularizações das deduções relativas a imóveis. Cessação de atividade. Artigos 26.º, n.ºs 3 e 24.º, n.º 5 do CIVA	2016
B-73	CAAD	IVA	426/2018-T	22/02/2019	Direito à dedução dos SP mistos.	2014-15
B-74	CAAD	IVA	498/2018-T	28/05/2019	SP Passivo Misto - Instituição Bancária - Locação Financeira – <i>Pro-Rata</i> de Dedução	2016
B-75	CAAD	IVA	529-2018-T	29/03/2019	Caducidade do direito à dedução	2012-14
B-76	CAAD	IVA	581/2018-T	17/06/2019	SP Mistos - Instituição Bancária. Determinação do <i>pro rata</i> de dedução do IVA de bens e serviços adquiridos e de utilização mista	2017
B-77	CAAD	IVA	646/2018-T	21/10/2019	SP Misto - direito à dedução	2017
B-78	CAAD	IVA	11/2019-T	18/11/2019	Locação Financeira - Método <i>pro-rata</i>	2014
B-79	CAAD	IVA	53/2019-T	10/09/2019	Prestação acessória. Operações financeiras. Seguros. Extensão de garantias de eletrodomésticos. Reenvio prejudicial	2014-17
B-80	CAAD	IVA	72/2019-T	20/12/2019	Locação Financeira; gestão de carteira própria de títulos; Método <i>pro-rata</i>	2016
B-81	CAAD	IVA	148/2019-T	02/10/2019	Regularização das deduções. Declaração de substituição. Convolação	2015

B-82	CAAD	IVA	195/2019-T	29/11/2019	Direito à dedução; Alienação de Participações sociais	2017
B-83	CAAD	IVA	203/2019-T	18/11/2019	Sujeição a IVA; Prestação de serviços; subvenções	2014-15
B-84	CAAD	IVA	396/2019-T	17/10/2019	Direito à dedução. <i>Pro-Rata</i> . Locação financeira. Circular. Reclamação Graciosa	2016
B-85	CAAD	IVA	400/2019-T	31/10/2019	Direito à dedução. <i>Pro-Rata</i> . Locação financeira. Circular	2013
B-86	CAAD	IVA	403/2019-T	21/10/2019	Incompetência. Indeferimento de pedido de revisão oficiosa. Ato que não aprecia legalidade de ato de liquidação	2014
B-87	CAAD	IVA	428/2019-T	21/10/2019	Direito à dedução. <i>Pro Rata</i> . Locação financeira. Circular	2016
B-88	CAAD	IVA	456/2019-T	14/11/019	Exceção de incompetência; direito à dedução; <i>Pro-Rata</i> ; Locação Financeira; Circular	2016
B-89	CAAD	IVA	469/2019-T	04/11/2019	Locação Financeira. Cálculo do <i>pro rata</i> . Direito à dedução.	2002-03
B-90	CAAD	IVA	477/2019-T	14/11/2019	Direito à dedução; <i>Pro rata</i> ; Locação financeira; Circular. Decisão anulada pelo Ac. STA de 20-01-2021, Processo n.º 101/19.1BALSB	2014
B-91	CAAD	IVA	508/2019-T	26/12/2019	Direito à dedução	2013-14
C-1	STA	IVA	0169/11	25/05/2011	Declaração de Contribuinte	1993-95
C-2	STA	IVA	0795/09	14/10/2009	Cálculo e método <i>pro-rata</i>	1991-93
C-3	STA	IVA	0860/04	09/02/2005	Método <i>Pro-Rata</i>	1991
C-4	STA	IVA	0116/04	06/10/2004	Dedução do Imposto	1999
C-5	STA	IVA	0514/10	10/11/2010	Suspensão Instância. Reenvio Prejudicial	2002-04
C-6	STA	IVA	0796/15.5BEVIS	07/04/2021	Prazo	2012-13
C-7	STA	IVA	048/20.9BALSB	26/05/2021	Método <i>Pro-Rata</i> Locação Financeira	2013
C-8	STA	IVA	087/20.0BALSB	24/03/2021	Uniformização de Jurisprudência Locação Financeira	2012
C-9	STA	IVA	01745/10.2BELRS	06/05/2020	<i>Leasing</i> Locação Financeira	2006-07
C-10	STA	IVA	01497/12	28/10/2015	Método <i>Pro-Rata</i>	2004
C-11	STA	IVA	0956/13	17/06/2015	Locação Financeira	2005-07
C-12	STA	IVA	01017/12	04/03/2015	Locação Financeira	2004
C-13	STA	IVA	081/13	04/03/2015	Locação Financeira	2012
C-14	STA	IVA	01427/14	28/06/2017	Erro de Direito	2008
D-1	STA	IVA	063/20.2BALSB	24/11/2021	Recurso para Uniformização Jurisprudência. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2014
D-2	STA	IVA	01090/03	09/11/2005	Dedução de Imposto. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	1994-97
D-3	STA	IVA	0795/09	14/10/2009	Cálculo <i>Pro-Rata</i> . Método <i>Pro-Rata</i>	1991-93
D-4	STA	IVA	0624/04.7BESNT.030/16	20/04/2020	Dedução. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	1995
D-5	STA	IVA	01116/04.BELSB.01240/17	12/12/2018	Locação Financeira. <i>Leasing</i> . Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2000-01
D-6	STA	IVA	0512/10.8BEPRT	06/05/2020	Cálculo <i>Pro-Rata</i> . Subvenção	2000-04
D-7	STA	IVA	01077/14.7BEPRT	17/02/2021	<i>Leasing</i> . Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2011
D-8	STA	IVA	02796/12.8BELRS.0614/15	09/06/2021	Locação Financeira. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2012
D-9	STA	IVA	089/19.0BALSB	24/03/2021	Cálculo <i>Pro-Rata</i> . CIVA	2010;17
D-10	STA	IVA	038/20.1BALSB	04/11/2020	Decisão Arbitral. Recurso para Uniformização de Jurisprudência. <i>Leasing</i>	2005-06
D-11	STA	IVA	095/19.3BALSB	30/09/2020	<i>Leasing</i> . Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2010;16
D-12	STA	IVA	0977/07.5BELRS.0466/15	27/11/2019	Cálculo <i>Pro-Rata</i> . Locação Financeira	2013
D-13	STA	IVA	0485/17	15/11/2017	Locação Financeira. <i>Leasing</i>	2010
D-14	STA	IVA	01874/13	17/06/2015	Locação Financeira. <i>Leasing</i>	2009
D-15	STA	IVA	01075/13	29/10/2014	Dedução de Imposto. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2006
D-16	STA	IVA	01017/12	16/01/2013	Locação Financeira. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2004
D-17	STA	IVA	065/20.9BALSB	22/09/2021	Dedução de Imposto. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2012
D-18	STA	IVA	087/20.0BALSB	24/03/2021	Uniformização de Jurisprudência. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2012
D-19	STA	IVA	01955/13.0BEPRT	09/06/2021	Locação Financeira. Cálculo <i>Pro-Rata</i>	2010
D-20	STA	IVA	02840/09.6BEPRT	09/06/2021	Cálculo <i>Pro-Rata</i> . Locação Financeira	2005
D-21	STA	IVA	038/20.1BALSB	26/05/2021	Decisão Arbitral. <i>Leasing</i>	2010;12
D-22	STA	IVA	0113/20.2BALSB	21/04/2021	Decisão Arbitral. <i>Leasing</i>	2012
D-23	STA	IVA	084/19.8BALSB	24/02/2021	Dedução. Cálculo <i>Pro-Rata</i> . Locação Financeira	2016

D-24	STA	IVA	0101/19.1BALSB	20/01/2021	Dedução. Cálculo <i>Pro-Rata</i> . Locação Financeira	2014
D-25	STA	IVA	036/20.5BALSB	09/12/2020	Recurso para Uniformização Jurisprudência. Pressuposto de admissibilidade	2012
D-26	STA	IVA	01/20.2BALSB	30/09/2020	Cálculo <i>Pro-Rata</i> . CIVA	2010
D-27	STA	IVA	07/19.4BALSB	04/03/2020	Decisão Arbitral. Recurso para Uniformização Jurisprudência. Pressupostos de admissibilidade	2013
D-28	STA	IVA	052/19.0BALSB	04/03/2020	Decisão Arbitral. Recurso para Uniformização Jurisprudência. <i>Leasing</i>	2006;10
D-29	STA	IVA	0401/14.7BEPRT	09/10/2019	Locação Financeira. <i>Leasing</i>	2009;11
D-30	STA	IVA	0331/14	27/01/2016	Locação Financeira. <i>Leasing</i>	2008
D-31	STA	IVA	0145/20.0BALSB	22/09/2021	Decisão Arbitral. IVA. <i>Leasing</i>	2011
D-32	STA	IVA	0101/20.9BALSB	23/02/2022	Decisão Arbitral. Recurso para Uniformização Jurisprudência	2008
D-33	STA	IVA	0100/19.3BALSB	04/11/2020	Decisão Arbitral. Recurso para Uniformização Jurisprudência	2016

Anexos

Anexo 1 - Lista das taxas de IVA praticadas nos EM da UE

<i>Estado-Membro</i>	<i>Código do País</i>	<i>Taxa Normal</i>	<i>Taxa Reduzida</i>	<i>Taxa Super Reduzida</i>	<i>Taxa Intermédia</i>
Alemanha	DE	19	7	-	-
Áustria	AT	20	10 / 13	-	13
Bélgica	BE	21	6 / 12	-	12
Bulgária	BG	20	9	-	-
Chipre	CY	19	5 / 9	-	-
Croácia	HR	25	5 / 13	-	-
Dinamarca	DK	25	-	-	-
Eslováquia	SK	20	10	-	-
Eslovénia	SI	22	9,5	-	-
Espanha	ES	21	10	4	-
Estónia	EE	20	9	-	-
Filândia	FI	24	10 / 14	-	-
França	FR	20	5,5 / 10	2,1	-
Grécia	EL	24	6 / 13	-	-
Hungria	HU	27	5 / 18	-	-
Irlanda	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Itália	IT	22	5 / 10	4	-
Letónia	LV	21	12 / 5	-	-
Lituânia	LT	21	5 / 9	-	-
Luxemburgo	LU	17	8	3	14
Malta	MT	18	5 / 7	-	-
Países Baixos	NL	21	9	-	-

<i>Estado-Membro</i>	<i>Código do País</i>	<i>Taxa Normal</i>	<i>Taxa Reduzida</i>	<i>Taxa Super Reduzida</i>	<i>Taxa Intermédia</i>
Polónia	PL	23	5 / 8	-	-
Portugal	PT	23	6 / 13	-	13
República Checa	CZ	21	10 / 15	-	-
Roménia	RO	19	5 / 9	-	-
Suécia	SE	25	6 / 12	-	-

Fonte: Europa (2021)