

Processo: 9335/16.0BCLSB  
Secção: CT  
Data do Acórdão: 06-02-2020  
Relator: MARIA CARDOSO  
Descritores: IVA;  
SUJEITO PASSIVO MISTO;  
COMUNICAÇÃO DGCI;  
MÉTODO DE AFECTAÇÃO REAL

Sumário: 1. A alteração pelo Tribunal Central Administrativo da decisão da matéria de facto fixada em primeira instância pressupõe, não só a indicação dos concretos pontos de facto considerados incorrectamente julgados, como também, os concretos meios de prova constantes do processo e/ou da gravação dos depoimentos das testemunhas, que imponham decisão diversa sobre os pontos da matéria de facto impugnados, nos termos dos artigos 640.º e 662.º do CPC, sob pena de rejeição nesta parte do recurso.  
2. Nos termos do n.º 2, do artigo 23.º do CIVA (na redacção anterior ao Dec.-Lei nº 323/98), a possibilidade de utilização do método da afectação real estava dependente dos seguintes requisitos: por um lado, a prévia comunicação à Direcção Geral dos Impostos e, por outro lado, a aceitação por banda da administração, a qual pode estabelecer condições.  
3. No caso em apreço, não se justifica as liquidações adicionais sindicadas, embora referentes a operações tributáveis efectuadas antes da alteração introduzida pelo Dec.-Lei n.º 323/98, que eliminou a exigência de comunicação prévia do sujeito passivo, atento o carácter meramente formal desta comunicação, que se traduz numa obrigação acessória e não num pressuposto de aplicação do método de afectação real.

Votação: UNANIMIDADE

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

**Acordam, em conferência, os Juízes que constituem a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:**

## **I - RELATÓRIO**

1. **A FAZENDA PÚBLICA**, veio interpor recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... - C....., na sequência da notificação da decisão proferida pelo Subdiretor-Geral da DGCI, que negou provimento ao recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1993 a 1997, no montante de 5.073,84€ (imposto) e 2.509,84€ (juros compensatórios).

2. A Recorrente apresentou as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença, ora recorrida, que julgou procedente a impugnação à margem referenciada com as consequências aí sufragadas, porquanto considerou que o mero aspecto formal da falta de comunicação, nos termos do art.º 23.º, n.º 2 do CIVA, não impedia que a AT de, detectada a utilização do método de afectação real, vir a impor condições pessoais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, e sendo o método de afectação real o mais rigoroso na determinação do montante real que o sujeito passivo tem direito a deduzir, de acordo com os princípios do IVA, não se justificava, de facto, a liquidação adicional efectuada pela AT, ainda que referente a operações tributáveis efectuadas antes da alteração introduzida pelo DL 323/98, que eliminou a exigência de comunicação prévia do sujeito passivo, tanto mais que, quanto à impugnante, a AT nunca colocou em causa que a sua contabilidade reflectia a distinção entre operações tributadas e

prestações de serviços isentas ou que do método utilizado, ou seja, da afectação real, resultasse qualquer prejuízo para a Fazenda Pública.

E assim sendo, mostram-se ilegais as liquidações impugnadas, o que determina a sua anulação, tendo julgado procedente a impugnação e condenando a Fazenda no pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA dos anos de 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997 e correspondentes liquidações de juros compensatórios.

II - Neste âmbito, o thema decidendum, assenta em saber se, sendo a impugnante um sujeito passivo misto em termos de IVA, apesar de na sua declaração de início de actividade, no quadro 11 só ter mencionado que realizava transmissões de bens e ou prestações de bens que conferem o direito à dedução, não tendo declarado que ia efectuar a dedução do imposto suportado segundo a AFECTAÇÃO REAL (art.º 23.º, n.º 2 do CIVA), no todo ou em parte, se esta falta de comunicação prévia da adopção do método de afectação real se traduz numa mera formalidade, apesar da impugnante nunca ter provado que a sua contabilidade reflectia a distinção entre operações tributadas e prestações de serviços isentas para que pudesse deduzir o IVA, tal como deduziu pelo método e afectação real e não pelo pro rata.

III - A impugnante é uma associação sem fins lucrativos que no âmbito da sua actividade pratica operações sujeitas e não isentas de IVA, referentes às propinas pagas pelos seus formandos uma vez que não se insere no sistema nacional de educação nem está reconhecida como fins análogos pelo ministério, nos termos do art.º 9.º, n.º 10 do CIVA e, operações isentas, as relativas a quotizações pagas pelos seus associados, nos termos do art.º 9.º, n.º 21 do CIVA (à data dos factos).

IV - A impugnante deduziu o IVA suportado nas aquisições de bem e serviços utilizados e afectos exclusivamente à sua actividade tributada bem como o IVA referente à água, electricidade, telecomunicações da actividade isenta, suportado na proporção do montante anual das prestações de serviços tributadas sobre o montante anual da totalidade das operações efectuadas.

Quer dizer, a impugnante deduziu o IVA segundo o método de afectação real na actividade tributada e deduziu o IVA pelo método de percentagem de dedução ou pro rata na actividade isenta.

V - Na douda sentença do Tribunal a quo consta do probatório as alíneas A) a M), mas em nenhuma delas consta o facto da impugnante ter duas contabilidades em separado, para se distinguir o IVA deduzido pelo método de afectação real e o IVA deduzido pelo método o pro rata bem como não consta dos factos não provados.

VI - Assim sendo, requer-se que seja aditado ao probatório a al. N), com o seguinte teor “Desconhece-se que a impugnante tenha duas contabilidades em separado para efeitos de IVA, uma para o sector isento e outra para o sector tributado

VII - Por outro lado, o facto mencionado no ponto anterior, não consta dos factos não provados, o que deveria acontecer.

VIII - E, sendo o facto supra mencionado o mais importante, para se poder aferir se a falta de comunicação prévia seria uma mera formalidade ou não.

IX - O art.º 23.º do CIVA à data dos factos estipulava que “1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confere direito à dedução. o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução.

2 - Não obstante o disposto no número anterior, poderá o sujeito passivo efectuar a dedução, segundo a afectação 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.

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

a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas:

b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.

4 - A percentagem de dedução referida no n.º1 resulta de uma fracção 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 19º e n.º1 do artigo 20º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas 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 activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

(...) ”

X - Quer dizer, o método preferencial seria, à data dos factos, o método de percentagem ou pro rata e não o método de afectação real.

Mas, poderia o sujeito passivo optar pelo método de afectação real desde que o comunicasse à DGCI e na sua contabilidade evidenciasse as operações isentas e as tributadas.

XI - Quanto ao mencionado no ponto anterior, o Ac. do TCAS de 14/02/2006, que no seu sumário consagra que "1. Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissão de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução de Iva, a lei admite a possibilidade do sujeito passivo deduzir a totalidade do imposto suportado por aplicação do método de afectação real, desde que comunique tal intenção. com antecedência, à DGCI, (cfr. artº 230/2/3 do CIVA).

2. Não tendo optado por tal método, a tributação será feita pelo sistema regra da dedução, o método pro rata (método percentual de dedução), por referência ao volume de negócios, e por força do qual o sujeito passivo apenas tem o direito a deduzir uma percentagem que há-de corresponder ao total anual das operações que dão direito à dedução (cfr. artº 23º/1 CIVA)." (bold e sublinhado nosso) - vide Ac. do TCAS de 14/02/2006 proferido no proc n.º 00138/04

XII - E, no mesmo sentido o Ac. do TCAS de 14/02/2006, proferido no proc n.º 00138/04.

XIII - E, no Ac. do TCAS de 15/10/2002 que no seu sumário estipula que "(...) Não comprovando a contabilidade que tenha sido utilizado o método da afectação real relativamente a uma de um conjunto de fracções e implicando a utilização de tal método a prévia comunicação à Administração fiscal, através da declaração de alterações prevista no artº 31º do CIVA, por força do disposto no nº 2 do artº 23º, decorre a impossibilidade de, relativamente ao mesmo bem serem utilizados os dois métodos. " (bold e sublinhado nosso) - vide Ac. do TCAS de 15/10/2005 proferido no proc n.º 6044/01

XIV - E, no mesmo aresto supra mencionado, é referenciado quanto aos sujeitos passivos mistos que "(...) É que, como refere a recorrente F<sup>ap</sup>, a contabilidade do impugnante não comprova que tenha sido utilizado o método da afectação real, no que à fracção A diz respeito, além de que a utilização de tal método implicava a prévia comunicação à Administração fiscal, através da declaração de alterações prevista no art.º 31.º do CIVA, por força do disposto no n.º 2 do art.º 23.º o que não aconteceu, não resultando desse normativo a possibilidade de, relativamente ao mesmo bem serem utilizados OS dois métodos." (bold e sublinhado nosso) - vide Ac. do TC AS de 15/10/2002 proferido no proc. n.º 6044/01

XV - Nos mesmo sentidos o Ac. do TCAS de 25/03/2003 e 22/06/2004, proferido no proc n.04759/01 e de06816/02.

XVI - Na verdade, todos estes Acórdãos têm como ponto comum que o método de percentagem ou pro rata era o método, à data dos factos, que a impugnante deveria ter aplicado, uma vez que não tinha comunicado à DGCI que optava pelo método de afectação real tanto nas operações sujeitas como nas isentas.

E, essa comunicação só foi efectuada em 2000, tendo solicitado a sua retroactividade aos anos de 1993 e seguintes, o que conduziu às liquidações adicionais.

XVII - Por último, o art.º 31.º do CIVA estipulava à data dos factos que "1 - Sempre que se verificarem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade, deve o contribuinte entregar a respectiva declaração de alterações.

2 - A declaração prevista no n.º 1 será entregue na repartição de finanças competente no prazo de quinze dias a contar da data da alteração, se outro prazo não for expressamente previsto neste diploma, salvo para os sujeitos passivos obrigados à apresentação da declaração periódica referida no artigo 28.º, os quais farão constar, no anexo 1 a essa declaração, as alterações verificadas e aí previstas." (bold e sublinhado nosso)

XVIII - Ora, a alteração no quadro 11 da declaração de início de actividade reflectindo que as operações tributadas o seriam pelo método de afectação real tanto para operações tributadas como para operações isentas é um dever, uma obrigação do sujeito passivo, pelo que a mera comunicação do método não pode ser considerado como uma mera formalidade.

XIX - Para Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, em anotação ao art.º 31.º do CIVA mencionam que "1.1. Uma das obrigações impostas pela alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º é a apresentação da declaração de alterações nos elementos constantes da declaração inicial, tratando este artigo, com mais pormenor, dos condicionalismos que devem ser observados na sua apresentação.

Não se referindo esta norma especificamente às alterações que motivam a apresentação da declaração terá de entender-se que toda e qualquer alteração justifica o cumprimento deste normativo." (bold e sublinhado nosso) - vide Pinto Fernandes, F. e Cardoso dos Santos, J, Código do IVA anotado e comentado, 1988, Eugénio Branco, Ida, centro de estudos, anotação 1 ao art.º 31.º do CIVA, pp 595

XX - Nos termos expostos, a dita sentença violou o art.º 23.º e 31.º do CIVA, pois a comunicação de alteração do método de pro rata para o de afectação real era obrigatória e violou ainda o mesmo preceito quando não provou que na sua contabilidade estava individualizado o IVA relativo às operações isentas e o IVA referentes às operações não isentas, devendo aquela ser revogada por outra.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a Impugnação improcedente, com as devidas consequências legais.

## PORÉM V. EX.AS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA

3. A Recorrida, A..... - C....., apresentou contra-alegações, tendo formulado as seguintes conclusões:

I. Afigura-se que a divergência entre a administração tributária e a ora recorrida reside, somente, na seguinte questão de direito: pode um sujeito passivo que exerce quer uma actividade isenta, quer uma actividade tributada, deduzir a totalidade do IVA suportado exclusivamente no exercício desta última, i.e. segundo o método da afectação real, ainda que não tenham previamente manifestado à administração tributária a sua intenção de o fazer?

II. Com efeito, a administração tributária baseia a sua decisão na redacção do n.º 2 do art.º 23º do Código do IVA em vigor à data dos factos, e o que unicamente constituiu fundamentação contextual foi que "a opção pelo método de afectação real, conforme já foi referido, apenas era conferida aos sujeitos passivos que previamente comunicassem o facto à Direcção-Geral dos Impostos "(cfr. o parecer reproduzido na alínea I) do probatório).

III. E por ser assim, não pode agora a IRFP insurgir-se contra o julgamento da matéria de facto quando a douta sentença recorrida registou, sem que a IRFP o tenha posto em causa, que "nunca foi invocado como fundamento para a aplicação exclusiva do método do pro rata levado a cabo pela AT o facto da Impugnante não apresentar duas contabilidades distintas, uma para o sector de actividade isenta, outra para o não isento " logo, "não pode tal fundamento ser agora utilizado como válido na contestação da Fazenda Pública e, assim, ser apreciado. "

IV. Não pode agora a FP querer aditar ao probatório que "desconhece-se que a impugnante tenha duas contabilidades em separado para efeitos de IVA, uma para o sector isento e outra para o sector tributado " quando ficou provado que "a Impugnante pratica operações sujeitas e não isentas de IVA (...) bem como que "na consideração do IVA deduzido nas declarações periódicas (...) a Impugnante aplicou o método da afectação real " sem que a IRFP isso pusesse em causa no presente recurso.

V. Como não pode o recurso ser nessa parte admitido porquanto a IRFP não indica os meios probatórios que, no seu entender, implicam decisão diversa da proferida (n.º 1 do artigo 640.º do CPC).

VI. Conforme a douta sentença a quo muito bem reconhece - e a IRFP não questiona - "a AT nunca colocou em causa que a contabilidade reflectia a distinção entre operações tributadas e prestações de serviços isentas ou que o método utilizado, ou seja, da afectação real, resultasse qualquer prejuízo para a Fazenda Pública" e bem assim "nunca a AT se preocupou com a análise concreta e efectiva da contabilidade da Impugnante, aferindo designadamente se a aplicação do método da afectação real se encontrava correctamente efectuada, ou se a mesma causa distorções significativas na tributação, causadores de fundamento para a cessação da aplicação de tal método. "

VII. Se a administração tributária "sempre se limitou a aplicar directamente o método do pro rata não obstante a insistência da Impugnante de que procedeu à separação contabilística de ambas as actividades, a isenta e a não isenta ", não pode agora querer que o tribunal ad quem julgue provado que "desconhece-se que a impugnante tenha duas contabilidades em separado para efeitos de IVA, uma para o sector isento e outra para o sector tributado "?

VIII. Relativamente ao erro de julgamento de direito, dir-se-á, que a solução preconizada no Acórdão do STA de 14/10/2009, n.º 0795/09, que a douta sentença recorrida acolheu, se afigura rigorosamente alicerçada no direito e não justifica

arrazoados adicionais, pelo que a sua produção seria redundante e, como tal, desnecessária.

IX. Adicionalmente, neste momento o Supremo Tribunal Administrativo tem jurisprudência recente e consolidada sobre a matéria, precisamente no sentido da orientação perfilhada na decisão recorrida e em sentido rigorosamente contrário à orientação perfilhada na alegação de recurso da FP, que afirma que "o método do pro rata só poderá ser adoptado na impossibilidade do uso de um método mais objectivo (que reflecta melhor a intensidade do uso dos bens de produção comuns aos dois ramos de actividade) e desde que não conduza a distorções de tributação" (por todos, Ac. STA de 28/10/2015, n.º 01497/12, Rel. Vº Conselheiro Francisco Rothes).

Conselheiro Francisco Rothes).

X. Sem conceder, e apenas porque o dever de patrocínio o impõe, prevenindo a hipótese de procedência do entendimento da IRFP de que, à data dos factos, a comunicação prévia à DGCI da dedução do IVA segundo o método da afectação real era pressuposto da sua aplicação, desde já se requer a ampliação do objecto do recurso em conformidade com o disposto no artigo 636.º do CPC, devendo, nesse caso, ser apreciado o fundamento da defesa da ora recorrida que não foi apreciado pelo douto Tribunal a quo, em razão do nexo de prejudicialidade.

XI. Com efeito, o n.º 2 do art.º 23º do Código do IVA em vigor à data dos factos, quando interpretado numa leitura mais chegada ao seu teor literal - decisivamente não adoptada, e bem, pela douta decisão recorrida - é ilegal, em virtude designadamente do disposto no art.º 249º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, pois é contrário ao disposto no art.º 17º da Sexta Directiva na medida em que a lei interna portuguesa transformava o método do pro rata na regra geral e o método da afectação real na regra supletiva (neste sentido, vide Acórdão do ST A de 28/10/2015, n.º 01497/12, Rel. Vº Conselheiro Francisco Rothes).

Termos em que, com o douto suprimento de V.Exas, deve o recurso interposto pela Fazenda Pública ser recusado, por ineptidão, ao abrigo do n.º 1 do artigo 640.º do CPC, ou, caso assim não se entendia, julgado não provado e inteiramente improcedente e mantida a douta sentença recorrida, com todas as consequências legais, como é de justiça, se necessário for após reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia nos termos do art.º 234º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia para decidir da questão que ficou prejudicada pela solução encontrada pela primeira instância, conforme ampliação do recurso subsidiariamente aqui requerida em conformidade com o disposto no artigo 636.º do CPC.

4. Recebidos os autos neste Tribunal Central Administrativo Sul, e dada vista ao Exmo. Procurador-Geral Adjunto, emitiu parecer, nos termos constantes de fls. 245 e 246 (da numeração dos autos de suporte físico), no sentido da improcedência do recurso.

5. Colhidos os vistos legais juntos das Exmas. Juízes Desembargadoras Adjuntas vem o processo à Conferência para julgamento.

## **II - Questões a decidir:**

O objecto do recurso, salvo questões de conhecimento officioso, é delimitado pelas conclusões dos recorrentes, como resulta dos artigos 608.º, n.º 2, 635.º, n.º 4 e 639.º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Assim, considerando o teor das conclusões apresentadas, importa apreciar e decidir se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento de facto, quanto à fixação dos factos, e de direito, por violação do disposto nos artigos 23.º e 31.º do CIVA.

A Recorrida requereu, ao abrigo do disposto no artigo 636.º do CPC, a ampliação do recurso, prevenindo a hipótese de precedência do entendimento de que à data dos factos, a comunicação prévia à DGCI da dedução do IVA segundo o método da afectação real era pressuposto da sua aplicação, a apreciação do fundamento da defesa da ora recorrida, que não foi apreciado pelo tribunal *a quo*, relativo à ilegal interpretação da leitura literal do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA em virtude do disposto no artigo 249.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia e do artigo 17.º da 6.ª Directiva.

\*

### III - FUNDAMENTAÇÃO

#### 1. DE FACTO

A sentença recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

A) A Impugnante procedeu à entrega da sua declaração de início de atividade reportada ao dia 16.07.1992, tendo sido enquadrada no regime normal trimestral de IVA com base na declaração de que no exercício da sua atividade efetua transmissões de bens e ou prestações de serviços que conferem o direito à dedução (cfr. fls. 23 e 24 dos autos).

B) No âmbito da sua atividade, a Impugnante pratica operações sujeitas e não isentas de IVA, respeitantes à atividade de formação leccionada, e outras isentas de IVA (acordo).

C) Na consideração do IVA deduzido nas declarações periódicas apresentadas a Impugnante aplicou o método da afectação real sem que tivesse comunicado previamente esse facto à A.T. (acordo).

D) Na sequência de pedido de reembolso de IVA formulado pela Impugnante com referência ao período de 9512T, foi o mesmo alvo de análise interna por parte dos serviços de Inspeção Tributária, tendo em 21.04.1998 sido feita a seguinte apreciação quanto ao mesmo:

"A empresa exerce a actividade de "Outras Actividades Associativas, NE". Foram solicitados os documentos relativos ao campo 3 (513.243\$00 à qual corresponde o imposto de 87.257\$00, que foi colocado no campo 4) e 9, que totalizam o montante de 1.035.743\$.

Após a recepção dos documentos verificou-se que estes não são iguais (os n.ºs das facturas são diferentes) e respeitam a operações isentas no montante de 1.123.000\$00 (Outubro: 582.000\$00; Novembro 236.500\$00; Dezembro - 304.500\$00), valor que corresponde à soma dos montantes colocados propositadamente nos campos 3, 4 e 9. Como se verifica, só temos operações isentas, então face ao artigo 20º, n.º 1, alínea a), só pode deduzir-se imposto que tenha incidido sobre bens e prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, o que significa que o imposto foi deduzido indevidamente. Face à situação será efectuada liquidação adicional no montante de 1.044.439\$ (1993 - 466.975\$00, 1994 - 282.762\$00, 1996 - 294.702\$00).

Assim propõe-se o indeferimento do reembolso solicitado", (cfr. fls. 41 c 42 do Processo de Reclamação Graciosa apenso aos autos).

E) Na mesma data referida na alínea antecedente foi elaborada igualmente a seguinte informação:

"Em cumprimento da ordem de serviço n.º 13987 que visava a análise do período de 95-12T foi efectuada liquidação adicional no montante de 1.044.439\$ (1993 -

466.975\$00/ 1994 - 282.762\$00, 1996 - 294.702\$00).

Como se verificou nos anos de 1993, 1994 e 1995, a empresa apenas tem operações isentas, então de acordo com o artigo 20º, nº 1, alínea a) só pode deduzir imposto que tenha incidido sobre bens e prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, ou seja o imposto foi deduzido indevidamente, pelo que também nos anos de 1996 e 1997 será efectuada liquidação adicional nos montantes de 438.939\$00 e 132.003\$00 respectivamente."

(cfr. fls. 43 do Processo de Reclamação Graciosa apenso aos autos).

F) Em decorrência das correcções mencionadas nas alíneas D) e E), foram em 21.07.1998 emitidas em nome da Impugnante as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997, com os nºs 9....., 9....., 9....., 9....., e 9....., apurando um valor a pagar total no montante de 1.615.381\$00, e as correspondentes liquidações de juros compensatórios no montante total de 801.695\$00 (cfr. fls. 6 a 27 do Processo de Reclamação Graciosa apenso aos autos).

G) Notificada das liquidações referidas na alínea antecedente, a Impugnante apresentou Reclamação Graciosa contra as mesmas, que consta de fls. 2 e 3 do Processo de Reclamação Graciosa apenso e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, a qual foi instaurada sob o nº 3..... do Serviço de Finanças de Lisboa 3.

H) No âmbito da instrução do processo de reclamação apresentado pela Impugnante foi solicitada informação à Inspeção Tributária, na sequência da qual foi elaborada nova informação com o seguinte teor:

#### "1-INTRODUÇÃO

De acordo com a ordem de serviço nº 53 783 de 19-09-2000, da firma A.... C....., contribuinte com o NIPC 5....., com sede na Rua C..... 100 - 1.º esq. em Lisboa, área do 3.º Bairro Fiscal de Lisboa, local onde se encontra colectada em IRC pela actividade de Outras Actividades Associativas, N.E., com o CAE 091333, procedeu-se à análise da matéria de facto com o objectivo de dar resposta ao ofício nº 300 de 18-07-2000 afim de instruir o processo de reclamação graciosa nº 40000.3/99, sobre IVA dos anos de 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997 (ver anexo 1 do auto)

#### II-ANÁLISE DA MATÉRIA DE FACTO

O Sujeito passivo em análise, efectuou um pedido de reembolso referente ao período de 9512T no montante de 387.405\$00, que foi indeferido tendo-se inclusivamente efectuado correcções aos anos de 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997 no valor total de 1.615.381\$00, ao abrigo do artigo 9º, nº 21 do CIVA uma vez que a empresa tendo como contraprestações quotas isentas exerceu indevidamente o direito à dedução do imposto suportado.

Em 19 de Dezembro de 1998, a empresa apresenta uma petição contra as Liquidações Adicionais e contra as liquidações de juros compensatórios nos montantes de 1.615.381\$00 e 801.695\$00 respectivamente, com base na seguinte fundamentação:

1- A reclamante é uma associação sem fins lucrativos cuja actividade é a divulgação, promoção, produção e ensino de artes visuais, tendo iniciado a actividade em 16-07-93.

2- As suas receitas são provenientes de duas fontes: quotizações paga pelos seus associados e pelas mensalidades pagas pelos formandos.

3- A reclamante encontra-se enquadrada no regime normal do IVA



4- A quotização encontra-se isenta de IVA pelos artigos 9º, 21), e 10º do CIVA

5- As mensalidades pagas pelos formandos encontram-se tributadas em virtude do artigo 9º, nº 11) só se aplicar a entidades reconhecidas oficialmente como formadoras, não sendo a Associação reconhecida como tal pelo IEFEP.

6- A não aceitação pelo Técnico Tributário da totalidade do IVA deduzidos não corresponde ao enquadramento em termos do IVA da reclamante.

7- O IVA deduzido pela reclamante corresponde a bens e serviços utilizados nas aulas dadas aos formandos, estando estas absolutamente identificáveis na contabilidade e nos respectivos documentos de suporte

8- As despesas comuns cujo imposto foi repartido corresponde às seguintes despesas: água, electricidade e comunicações.

9- Nas declarações periódicas do IVA apresentadas, foram tidas em conta a especificidade não apenas nas receitas, como também nas despesas.

10- Por outro lado, o Técnico considerou que a reclamante sendo sujeito passivo do IVA isento sem direito à dedução, não teve o mesmo critério quanto ao IVA liquidado, pelo que de acordo com o seu critério este também não deveria ter sido considerado e como tal, deveriam ser anuladas e deduzido o seu montante ao valor das liquidações adicionais.

No sentido de averiguarmos qual a actividade efectivamente exercida pelo sujeito passivo e uma vez que na declaração de início da actividade verificámos que o sujeito passivo apenas efectuava operações tributáveis e, não tendo conhecimento da entrega de qualquer outra declaração de alterações que nos informasse sobre a actividade mista em termos do IVA, foi solicitado ao contribuinte que nos apresentasse documentos que de alguma forma nos elucidassem acerca da actividade exercida, pelo que o mesmo, nos enviou os seguintes elementos:

1 - Declarações emitidas pelos alunos indicando que frequentaram os cursos de fotografia, cursos de câmara de grande formato/estúdio, estudos críticos, computador.

2 - Programas dos cursos de fotografia.

3 - Panfletos publicitando os cursos (workshops) de fotografia, exposições, cursos de história da arte

4 - Trabalho fotográfico efectuado pelos alunos ou associados acerca da Avenida Almirante Reis.

5- Artigos publicados em jornais portugueses, alemães e espanhóis.

Foi-nos afirmado que a escola para além das quotas, recebia donativos e subsídios atribuídos pela G....., S..... ou particulares (operações isentas) e que na sede leccionavam cursos de formação (workshops) relacionados com a fotografia, tendo-nos sido apresentado os respectivos documentos comprovativos.

Em 9-10-00, desloquei-me ao local da sede no sentido de averiguar se se tratava efectivamente de uma associação onde era possível obter cursos de formação de fotografia, pelo que tal foi confirmado pelos comerciantes locais.

Assim e uma vez que se verifica que a empresa exerce uma actividade mista (operações tributáveis e não tributáveis) procedeu-se à determinação dos pro rata (uma vez que os mesmos não foram apurados pelo sujeito passivo) afim de podermos averiguar qual o montante do imposto deveria ter sido deduzido pela empresa.

De salientar que nos anos de 1993 e 1994 e de acordo com a contabilidade, apenas foram mencionadas nas declarações do IVA, os valores das operações tributáveis, não tendo sido colocados os valores das operações isentas no campo 9.

Uma vez que surgiram diferenças entre os valores das prestações de serviços que constam dos balancetes analíticos e os das declarações periódicas do IVA, o contribuinte entregou relativamente aos anos de 1995 e 1997, declarações de substituição.

O contribuinte entregou ainda uma declaração de alterações em 9-03-2000, indicando que, realiza transmissões de bens e prestações de serviços tributáveis e transmissões de bens e prestações de serviços isentas.

## CÁLCULO DOS VALORES DOS PRO RATA

(...)

Aplicando os valores do pro rata (artigo 23º do CIVA) aos vários anos, verifica-se que apenas pode deduzir o valor total de 622.956\$00 nos anos de 1993 (228.328\$00), 1994 (11.310\$00), 1995 (106.093\$00), 1996 (232.638\$00) e 1997 (44.587\$00).

(cfr. fls. 99 a 102 do Processo de Reclamação Graciosa apenso ao PAT).

I) Na sequência da notificação do projeto de decisão de deferimento parcial da reclamação, com base na informação transcrita na alínea antecedente, e do exercício do direito de audição prévia pela Impugnante, foi, em 06.03.2001, elaborada informação final da reclamação graciosa com o seguinte teor:

### "2 - ELEMENTOS NOVOS SUSCITADOS PELA RECLAMANTE, NO EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA, A FLS. 129 A 135 DOS AUTOS

- 1.1- Conforme previsto no nº 6 do Artº 60º da Lei Geral Tributária "Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão"
- 1.2- No exercício do direito de audição o sujeito passivo não fornece elementos novos, contudo, vem solicitar que seja tido em conta na decisão final, para efeitos de dedução do imposto suportado, o método de afectação real pelo qual optou, a partir de 16.07.92 (quadro 40), conforme fotocópia da declaração de alterações entregue em 09.02.2001 (Fls 138 a 141 dos Autos).
- 1.3- Quanto a esta questão, é de referir que à data da realização das operações em análise no Processo de Reclamação, o método de percentagem de dedução (pro rata), era referido no número 1 do Artº 23º do CIVA como critério dominante, sendo a opção pelo método de afectação real condicionada à prévia comunicação do facto à Direcção-Geral dos Impostos, conforme previsto no número 2 do Artº 23º do mesmo Diploma
- 1.4- A partir da entrada em vigor da alteração introduzida pelo Decreto-Lei Nº 323/98 de 30 de Outubro essa opção poderá ser aceite, desde que o sujeito passivo concretize de facto a afectação real, ainda que não tenha sido cumprido o formalismo da comunicação prévia.
- 1.5- Conforme previsto na última parte do número 2 do Artº 23º do CIVA, a Direcção-Geral dos Impostos poderá impor condições especiais, à opção pelo do método de afectação real, ou fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.

## 2- PARECER

2.1- Assim, somos de parecer que a aplicação do método de percentagem de dedução (pro rata) utilizado pelos Serviços de Inspeção Tributária para efeitos de limitação do direito à dedução do IVA suportado, deverá ser mantido, uma vez que, à data da realização das operações, a opção pelo método de afectação real, conforme já foi referido, apenas era conferida aos sujeitos passivos que previamente comunicassem o facto à Direcção-Geral dos Impostos.

2.2- Contudo, uma vez que esta opção se destina a repartir o imposto suportado a montante pelas actividades que conferem ou não o direito à dedução, não poderá a dedução resultar inferior à que resultaria se o método de afectação real tivesse sido utilizado.

### 3- CONCLUSÃO E PROPOSTA DE DECISÃO

3.1- Face ao exposto, se conclui que deverá ser tornada definitiva a decisão de deferimento parcial proposta na informação a Fls 129 a 135 dos Autos, anulando-se o IVA no montante de 598.167\$00 e Juros Compensatórios respectivos no total de 298.518\$00, como a seguir se demonstra: (...)"

(cfr. fls. 142 a 145 do Processo de Reclamação Graciosa apenso aos autos).

J) Notificada da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, proferida pelo Chefe da Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, a Impugnante interpôs recurso hierárquico em 08.05.2001 (cfr. fls. 150 a 155 do Processo de Reclamação Graciosa apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

K) Por despacho de 02.04.2003 do Subdirector-Geral dos Impostos, foi negado provimento ao recurso hierárquico com base em informação da DSIVA que se limita a repetir os factos do procedimento e a decisão proferida na reclamação graciosa (cfr. fls. 160 a 165 do Processo de Reclamação Graciosa apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

L) A Impugnante foi notificada da decisão referida na alínea antecedente em 13.05.2013 (cfr. fls. 167 a 169 Processo de Reclamação Graciosa apenso aos autos).

M) A Impugnante apresentou a presente impugnação judicial em 09.07.2003 (cfr. fls. 2 dos autos).

\*\*\*\*

Quanto aos factos provados a convicção do Tribunal fundou-se na posição expressa pelas partes nos seus articulados e na prova documental junta aos autos e ao PA, conforme folhas indicadas a propósito de cada ponto concreto da matéria de facto.

Em concreto, os factos constantes das alíneas B) e C) resultam da circunstância de, analisado todo o procedimento inspetivo e gracioso, de reclamação e de recurso, ter a A.T. reconhecido expressamente que a Impugnante desenvolve uma atividade mista, para efeitos de IVA, e nunca ter sido colocada em causa a posição afirmativa da Impugnante de que efetuou as deduções de IVA nas declarações periódicas apresentadas com base no método da afetação real.

Com efeito, quer na informação final da reclamação graciosa, quer nas informações do recurso hierárquico apresentado, a A.T. acaba por se limitar a invocar a falta de comunicação prévia da adoção do método da afetação real, nunca tendo mostrado a dúvida de que tal método foi efetivamente levado à prática pela Impugnante.

## 2. DE DIREITO

### 2.1. Do erro de julgamento sobre a matéria de facto

A primeira questão que vem colocada pela Recorrente e que importa decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de facto, por ter sido omitida facto relevante para a decisão da causa.

Nas conclusões V, VI, VII) da alegação de recurso, sustenta a Recorrente que em nenhuma das alíneas do probatório consta o facto da impugnante ter duas contabilidades em separado, para distinguir o IVA deduzido pelo método de afectação real e o IVA deduzido pelo método pro rata, bem como não consta dos factos não provados.

Vejamos.

O erro de julgamento de facto ocorre quando o juiz decide mal ou contra os factos apurados. Tal erro respeita a qualquer elemento ou característica da situação *sub judice* que não revista natureza jurídica.

A alteração pelo Tribunal Central Administrativo da decisão da matéria de facto fixada em primeira instância pressupõe, não só a indicação dos concretos pontos de facto considerados incorrectamente julgados, como também, os concretos meios de prova constantes do processo e/ou da gravação dos depoimentos das testemunhas, que imponham decisão diversa sobre os pontos da matéria de facto impugnados, nos termos dos artigos 640.º e 662.º do CPC, sob pena de rejeição nesta parte do recurso (*vide* neste sentido Acórdão do TCA Sul de 13/03/3012, processo n.º 05275/12, disponível em <http://www.dgsi.pt>).

Com efeito, os n.ºs 1 e 2 do artigo 640.º, dispõem o seguinte:

*1- Quando seja impugnada a decisão sobre a matéria de facto, deve o recorrente obrigatoriamente especificar, sob pena de rejeição:*

- a) *Os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados;*
- b) *Os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida.*
- c) *A decisão que, no seu entender, deve ser proferida sobre as questões de facto impugnadas.*

*2 – No caso previsto na alínea b) do número anterior, observa-se o seguinte:*

- a) *Quando os meios probatórios invocados como fundamento do erro na apreciação das provas tenham sido gravados, incumbe ao recorrente, sob pena de imediata rejeição do recurso na respectiva parte, indicar as passagens da gravação em que se funda o seu recurso, sem prejuízo de poder proceder à transcrição dos excertos que considere relevantes;*
- b) *Independentemente dos poderes de investigação oficiosa do tribunal, incumbe ao recorrido designar os meios de prova que infirmem as conclusões do recorrente e, se os depoimentos tiverem sido gravados, indicar com exactidão as passagens da gravação em que se funda e proceder, querendo, à transcrição dos excertos que considere importantes.*

Para legitimar o TCA a corrigir a matéria de facto dada como provada na primeira instância por erro de apreciação das provas seria necessário que os meios de prova indicados determinassem decisão diversa da que foi proferida.

A..... , sintetiza o sistema que agora vigora, que concretizou de forma mais efectiva a garantia do duplo grau de jurisdição da matéria de facto, alargando os poderes de

cognição do tribunal de segunda instância, sempre que o recurso de apelação envolva a impugnação da decisão sobre a matéria de facto, da seguinte forma:

- a) *Em quaisquer circunstâncias, o recorrente deve indicar sempre os concretos pontos e facto que considera incorrectamente julgados, com enunciação na motivação do recurso e síntese nas conclusões;*
- b) *Deve ainda especificar, na motivação, os meios de prova constantes do processo ou que nele tenham sido registados que, no seu entender, determinam uma decisão diversa quanto a cada um dos factos;*
- c) *Relativamente a pontos de facto cuja impugnação se funde, no todo ou em parte, em provas gravadas, para além da especificação obrigatória dos meios de prova em que o recorrente se baseia, cumpre-lhe indicar com exactidão na motivação, as passagens da gravação relevantes e proceder, se assim o entender, à transcrição dos excertos que considere oportunos;(…)*
- e) *O Recorrente deixará expressa, na motivação, a decisão que, no seu entender, deve ser proferida sobre as questões de facto impugnadas, tendo em conta a apreciação crítica dos meios de prova produzidos, exigência que vem na linha do reforço do ónus de alegação, por forma a obviar à interpretação de recursos de pendor genérico ou inconsequente; (in Recursos no Novo Código de Processo Civil, 5.ª Edição, Almedina, pág.165 a 166).*

Nos termos do n.º 5 do artigo 607.º do CPC, as provas estão submetidas à livre apreciação pelo tribunal recorrido, sendo que o princípio da livre apreciação da prova só cede perante situações de prova legal que fundamentalmente se verifica nos casos de prova por confissão, por documentos autênticos, por certos documentos particulares e por presunções legais (artigos 350.º, n.º 1, 358.º, 371.º e 376.º, todos do Código Civil).

Analisadas as conclusões e alegações de recurso constata-se que a Recorrente não preenche o ónus de impugnação da matéria de facto, que sobre ela recaía, indicando com exactidão os meios de prova, os documentos ou a falta deles que impunham uma decisão da matéria de facto diferente.

A modificação da decisão da matéria de facto, sem embargo das modificações que podem ser oficiosamente introduzidas, está dependente da iniciativa da Recorrente e deve limitar-se aos pontos de facto especificamente indicados nas respectivas alegações, que circunscrevem o objecto do recurso.

Não basta à Recorrente invocar que a decisão sob recurso incorreu em erro de julgamento da matéria de facto e que deve ser aditado um facto.

Sobre esta questão pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo Norte em acórdão de 15/11/2018, proferido no proc. n.º 0279/11.6BEPRT, que acompanhamos, nos seguintes termos:

«I) A lei processual civil impõe ao recorrente um ónus rigoroso, cujo incumprimento implica a imediata rejeição do recurso, o que significa que o Recorrente tem de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de **facto** que considera incorrectamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizada, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da **matéria de facto** impugnados, diversa da adoptada pela decisão recorrida.

II) Se a decisão do julgador, devidamente fundamentada, for uma das soluções plausíveis, segundo as regras da lógica, da ciência e da experiência, ela será inatacável, visto ser proferida em obediência à lei que impõe o julgamento segundo a livre convicção.» (disponível em <http://www.dgsi.pt/>).

*In casu*, a Recorrente quedou-se pela interpretação que a própria faz da prova produzida, mas esta não é manifestamente a forma de alterar a matéria de facto, com

base em erro de julgamento.

Contudo, da matéria de facto dada como assente, designadamente das alíneas C), H) e I), consta que a Impugnante no IVA deduzido nas declarações periódicas apresentadas aplicou o método da afectação real sem que tivesse comunicado previamente esse facto à A.T. e das informações elaboradas no âmbito da inspecção interna e procedimento de Reclamação Graciosa, resulta que a Recorrida pratica operações sujeitas e não isentas de IVA, que segundo ela estão devidamente identificadas, e que optou pelo método de afectação real a partir de 16/07/1992, no IVA deduzido nas declarações periódicas. Estes factos não são contraditados pela Administração Tributária no âmbito da apreciação dos elementos contabilísticos da Recorrida, como bem se refere na motivação da decisão de facto da sentença sob recurso (cfr. alíneas B) e C) da matéria de facto dada como assente).

Acresce realçar que a existir falta de prova de tal factualidade sempre a mesma reverteria contra quem tem esse ónus de prova e que, no caso, é a Administração Tributária, que de uma forma deliberada optou por omitir pronuncia sobre tal questão, sendo que a Recorrida foi alvo de uma inspecção interna (no âmbito do pedido de reembolso) e já em sede de procedimento de reclamação graciosa, onde invocou que os bens e serviços tributáveis e os isentos estão identificados na contabilidade, sendo que os Serviços de Inspeção Tributária recolherem elementos na sede da associação onde concluíram que esta exercia uma actividade mista e procederam à determinação dos pro -rata, por este ser o método regra e não ter sido o método utilizado pela Impugnante.

Dir-se-á, por último, que a modificação quanto à valoração da prova, tal como foi captada e aprendida pela 1ª instância, só se justificaria se, feita a reapreciação por este tribunal, fosse evidente a grosseira análise e valoração que foi efectuada na instância recorrida, o que, efectivamente não sucedeu.

Face ao exposto, rejeita-se o recurso nesta parte.

## **2.2. Do erro de julgamento de direito**

Estando decidida a questão relativa ao invocado erro no julgamento da matéria de facto, importa agora apreciar a questão de saber se o tribunal *a quo* fez errado julgamento ao considerar que assentando a fundamentação utilizada pela AT exclusivamente na falta de comunicação prévia da utilização do método da afectação real, e não tendo sido colocado em causa que a contabilidade da Impugnante reflectia a distinção entre as operações tributadas e prestações isentas ou que do método utilizado resultasse qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, atento o aspecto meramente formal da falta de comunicação, a AT não estava impedia de, detectada a utilização do método de afectação real, vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, acompanhando, assim, o discurso fundamentador do acórdão do STA de 14/10/2009, proc. n.º 0795/09, concluiu julgando ilegais as liquidações impugnadas.

Entende a Recorrente que a sentença recorrida viola os artigos 23.º e 31.º do CIVA, por a comunicação de alteração do método de pro rata para o de afectação real era obrigatória à data dos factos, não podendo ser considerado como uma mera formalidade, e que esta comunicação só foi efectuada em 2000, tendo solicitado a sua retroactividade aos anos de 1993 e segs.. (conclusões X, XVI, XVIII e XX das alegações).

A Recorrida acompanha a fundamentação da sentença e a solução preconizada no acórdão do STA de 14/10/2009, proferido no proc. n.º 0795/09, que se lhe afigura rigorosamente alicerçada no direito.

Vejamos.

A questão a decidir é a de saber se a Impugnante que exerce uma actividade tributada e uma actividade isenta (sujeito passivo misto), pode efectuar a dedução do IVA segundo o método de afectação real, à data dos factos, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, na redacção anterior ao Dec.-Lei n.º 323/98, de 30/10, ainda que não tenha cumprido o formalismo da comunicação prévia à Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

Na sentença sob recurso, ponderou-se o seguinte:

«Como resulta da matéria de facto dada como assente, retira-se dos autos como não controvertido que a Impugnante desenvolve uma atividade mista, compreendendo um setor de atividade sujeito e não isento de IVA e outro sujeito isento de IVA, e que tenha lançado mão do método da afetação real como método de determinação do imposto dedutível, bem como que não comunicou previamente à A.T. a utilização de tal método.

Com efeito, ao longo de todo o procedimento nunca a A.T. vem refutar a afirmação da Impugnante de que utiliza o método da afetação real, passando a determinado momento a A.T. a utilizar como fundamento para a aplicação do método do pro rata o facto de não ter sido cumprido o requisito legal da comunicação prévia, previsto no artigo 23º, nº 2 do CIVA, na redacção anterior ao Decreto-Lei nº 323/98, de 30.10.

E nesta medida, porque nunca foi invocado como fundamento para a aplicação exclusiva do método do pro rata levado a cabo pela A.T. o facto da Impugnante não apresentar duas contabilidades distintas, uma para o setor de atividade isento, outra para o não isento, não pode tal fundamento ser agora utilizado como válido na contestação da Fazenda Pública e, assim, ser apreciado.

Com efeito, cabe à A.T. o ónus da prova dos pressupostos que conduziram às correções efetuadas e a sua fundamentação no momento próprio, e é sobre essa fundamentação que se há-de aferir da legalidade da atuação da A.T..

Aliás, veja-se que a atuação inspetiva da A.T. foi de tal forma dúbia e incoerente que passou da consideração de que a atividade da Impugnante era exclusivamente isenta, para a consideração, já em sede de reclamação graciosa, de que afinal se estava perante uma atividade mista, e daí não apreciar sequer qual a forma como a Impugnante apurou o IVA dedutível, limitando-se, sem mais, a aplicar o método do pro rata, isto tudo não obstante a Impugnante sempre ter afirmado ter aplicado o método do pro rata.

Deste modo, partindo da conclusão de que, no final de contas, o único verdadeiro e real fundamento conducente às correções efetuadas e às liquidações impugnadas é o facto da Impugnante não ter cumprido com o requisito estabelecido no artigo 23º, nº 2 do CIVA, na redacção anterior ao Decreto-Lei nº 323/98, de 30.10, ou seja, não ter procedido à comunicação prévia à A.T. da intenção de utilização do método da afetação real, será sobre tal pressuposto que a análise do mérito da impugnação se debruçará.

(...)

Com efeito, a A.T. sempre se limitou a aplicar diretamente o método do pro rata não obstante a insistência da Impugnante de que procedeu à separação contabilística de ambas as atividades, a isenta e a não isenta.

Veja-se a título de exemplo a argumentação da Impugnante na sua reclamação graciosa, e que já consta do facto considerado sob a alínea H) dos factos assentes e que levaram à análise da matéria de facto efetuada pelos serviços inspetivos da A.T.:

"7- O IVA deduzido pela reclamante corresponde a bens e serviços utilizados nas aulas dadas aos formandos, estando estas absolutamente identificáveis na

contabilidade e nos respectivos documentos de suporte

8- As despesas comuns cujo imposto foi repartido corresponde às seguintes despesas: água, electricidade e comunicações.

9- Nas declarações periódicas do IVA apresentadas, foram tidas em conta a especificidade não apenas nas receitas, como também nas despesas.

10- Por outro lado, o Técnico considerou que a reclamante sendo sujeito passivo do IVA isento sem direito à dedução, não teve o mesmo critério quanto ao IVA liquidado, pelo que de acordo com o seu critério este também não deveria ter sido considerado e como tal, deveriam ser anuladas e deduzido o seu montante ao valor das liquidações adicionais".

Ora, nunca a A.T. se preocupou com a análise concreta e efetiva da contabilidade da Impugnante, aferindo designadamente se a aplicação do método da afetação real se encontrava corretamente efetuada, ou se a mesma causava distorções significativas na tributação, causadoras de fundamento para a cessação da aplicação de tal método.

E assim sendo, assentando a fundamentação utilizada pela A.T. exclusivamente na falta de comunicação prévia da utilização do método da afetação real, temos de concluir nos exatos termos considerados no acórdão do ST A supra citado, ou seja, "atento o aspecto meramente formal da falta de tal comunicação, que não impede a AT de, detectada a utilização do método de afectação real, vir a impor condições especiais ou afazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, e sendo o método de afectação real o mais rigoroso na determinação do montante real que o sujeito passivo tem direito a deduzir, de acordo com os princípios do IVA, não se justificava, de facto, a liquidação adicional efectuada pela AT, ainda que referente a operações tributáveis efectuadas antes da alteração introduzida pelo DL 323/98, que eliminou a exigência de comunicação prévia do sujeito passivo", tanto mais que, quanto à Impugnante, a A.T. nunca colocou em causa que a sua contabilidade refletia a distinção entre operações tributadas e prestações de serviços isentas ou que do método utilizado, ou seja, da afetação real, resultasse qualquer prejuízo para a Fazenda Pública.

E assim sendo, mostram-se ilegais as liquidações impugnadas, o que determina a sua anulação.»

Diga-se, desde já, que sufragamos o decidido na primeira instância.

Para um melhor enquadramento da questão que nos foi colocada, realçamos, de seguida, alguns elementos do caso em apreço.

Temos, como assente, que a Recorrida, no exercício da sua actividade, executa operações tributáveis em sede de IVA e operações isentas.

Sendo a Impugnante um sujeito misto pode optar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado pelo método do pro rata ou da percentagem de dedução ou pelo método da afectação real.

Nos termos do n.º 2, do artigo 23.º do CIVA (na redacção anterior ao Dec.-Lei nº 323/98), a possibilidade de utilização do método da afectação real estava dependente dos seguintes requisitos: por um lado, a prévia comunicação à Direcção Geral dos Impostos e, por outro lado, a aceitação por banda da administração, a qual pode estabelecer condições.

Ora, conforme resulta do probatório e é confirmado em sede de alegações pela Recorrente (alíneas C) e H) do probatório e conclusão XVI) a impugnante optou pelo método da afectação real, tendo efectuado a comunicação à Administração



Tributária em 09/03/2000, com efeitos a partir do ano de 1993, através de declaração de alterações.

A administração Tributária, em sede de procedimento interno de inspecção, no entendimento que o método a utilizar devia ser o método da dedução pro-rata, procedeu a correcções às declarações apresentada pela impugnante e, posteriormente, às liquidações adicionais, segundo o referido método.

Na sequência da alteração do n.º 2, do artigo 23.º do CIVA, pelo Dec.-Lei n.º 323/98, de 30/10, que eliminou a comunicação à DGCI da opção pelo método de afectação real, a Direcção de Serviços de IVA, emitiu o Ofício-Circulado 119.951, de 10/11/1998, cujo ponto 2.4., tem o seguinte teor:

«2.4. Alterada a redacção do n.º 2 do art. 23.º do CIVA, passa a permitir-se a utilização do método de afectação real condicionada à prévia comunicação à Direcção-Geral dos Impostos. Esta alteração não obsta a que o sujeito passivo tenha de indicar, aquando da entrega da declaração de início de actividade (prevista no art. 30 do CIVA), qual o método previsto no art. 23.º do CIVA, que pretende utilizar; (...) Assim sendo, ainda que não tenha sido cumprido o formalismo da comunicação da utilização do método de afectação real, passa a ser possível aceitar-se à posteriori essa utilização, caso o sujeito passivo concretize, de facto, tal afectação real, ou seja, o aspecto meramente formal da falta de comunicação pode ceder face à real utilização do método.» (sublinhado nosso).

Ora, neste Ofício-Circulado, como se viu, também se atribui aspecto meramente formal à falta de comunicação à Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

É ponto assente que a Recorrida não efectuou a prévia comunicação de que pretendia adoptar o método de afectação real e que a realidade da empresa foi alvo de análise pela Administração Tributária, que nada disse sobre a utilização do método de afectação real utilizado pela Recorrida, e se era de aceitar a utilização desse método, com ou sem condições, e, por maioria de razão, se originava distorções significativas na tributação, por a Administração Tributária ter concluindo pela obrigatoriedade de aplicação do método pro rata (devido à falta de comunicação prévia).

Desta forma, a Fazenda Pública procedeu à correcção sindicada nos autos, sem que tenha indicado os factos que pudessem permitir concluir pela impossibilidade prática de aplicação do método da afectação real face aos elementos contabilísticos apresentados pela associação e aos dados extra-contabilísticos da actividade do sujeito passivo, antes, limitou-se a afastar, conclusivamente, a aplicação do método de afectação real, por o sujeito passivo não ter procedido à comunicação prévia à DGCI.

Entendemos também, como decidido na primeira instância, que a doutrina que emerge do acórdão do STA de 14/010/2009, proc. n.º 0795/09, transcrito na sentença, é inteiramente aplicável ao caso em apreço.

Também ali estava em causa a adopção do método da afectação real por um sujeito misto, sem que tivesse efectuado a comunicação prévia de tal pretensão à DGCI, como impunha o n.º 2, do artigo 23.º do CIVA.

Também ali a Administração Tributária entendeu que o sujeito passivo só se podia afastar da regra geral (dedução segundo o método pro rata), optando pelo método da dedução da afectação real se comunicasse previamente à DGCI.

Também ali, por falta da aludida comunicação, a Administração Tributária procedeu a correcções quanto ao método de dedução do IVA utilizado, por entender que deveria ter sido utilizado o método pro rata.

No enquadramento jurídico do citado arresto, que subscrevemos na íntegra, ponderou-se o seguinte:

«Mas a comunicação prévia pelo sujeito passivo à DGCI da dedução do IVA segundo este método não é pressuposto da sua aplicação, antes se traduzindo no cumprimento de uma obrigação acessória prevista na lei, com vista a permitir àquela a fiscalização da aplicação do método no sentido de evitar distorções significativas na tributação, pelo que a sua falta não tem como “sanção” a retirada ou limitação do direito de dedução com a conseqüente liquidação adicional de imposto.

E tanto assim é que, como se acentua na decisão recorrida, o legislador veio a suprimir esse procedimento através do DL 323/98, de 30/10, no preâmbulo do qual se escreve «*Considerando que o método da afectação real é aquele que efectivamente corresponde ao montante real que, de acordo com os princípios do IVA, o sujeito passivo tem direito a deduzir, altera-se o disposto no n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA, de modo a permitir a respectiva utilização nos casos em que não tenha ocorrido a necessária comunicação prévia*». » (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Em conclusão, as liquidações aqui em causa têm subjacente a aplicação do método pro rata, por falta de comunicação prévia à DGCI da opção pelo método de afectação real, a Recorrida invocou que a sua contabilidade reflectia a distinção entre operação tributadas e prestações e serviço isentas, a qual foi alvo de análise em âmbito inspectivo, não tendo a Administração Tributária em momento algum colocado em causa que a contabilidade não reflectia tal distinção e que da aplicação do método utilizado pela Recorrida resultava qualquer prejuízo para a Fazenda Pública.

No caso em apreço, não se justifica as liquidações adicionais sindicadas, embora referentes a operações tributáveis efectuadas antes da alteração introduzida pelo Dec.-Lei n.º 323/98, que eliminou a exigência de comunicação prévia do sujeito passivo, atento o carácter meramente formal desta comunicação, que se traduz numa obrigação acessória e não num pressuposto de aplicação do método de afectação real.

Deste modo, a sentença recorrida que concluiu e bem pela ilegalidade das liquidações impugnadas deve manter-se, improcedendo todas as conclusões de recurso.

Fica, assim, prejudicado o conhecimento da ampliação do recurso requerida pela Recorrida nas contra-alegações, nos termos dos art.ºs. 608.º e 663.º, n.º 2, ambos do CPC.

\*

### **Conclusões/Sumário:**

1. A alteração pelo Tribunal Central Administrativo da decisão da matéria de facto fixada em primeira instância pressupõe, não só a indicação dos concretos pontos de facto considerados incorrectamente julgados, como também, os concretos meios de prova constantes do processo e/ou da gravação dos depoimentos das testemunhas, que imponham decisão diversa sobre os pontos da matéria de facto impugnados, nos termos dos artigos 640.º e 662.º do CPC, sob pena de rejeição nesta parte do recurso.
2. Nos termos do n.º 2, do artigo 23.º do CIVA (na redacção anterior ao Dec.-Lei nº 323/98), a possibilidade de utilização do método da afectação real estava dependente dos seguintes requisitos: por um lado, a prévia comunicação à Direcção Geral dos Impostos e, por outro lado, a aceitação por banda da administração, a qual pode estabelecer condições.

3. No caso em apreço, não se justifica as liquidações adicionais sindicadas, embora referentes a operações tributáveis efectuadas antes da alteração introduzida pelo Dec.-Lei n.º 323/98, que eliminou a exigência de comunicação prévia do sujeito passivo, atento o carácter meramente formal desta comunicação, que se traduz numa obrigação acessória e não num pressuposto de aplicação do método de afectação real.

\*

#### **IV - DECISÃO**

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença.

Sem custas, por a Fazenda Pública delas se encontrar isenta.

Notifique.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2020.

( Maria Cardoso )

(Catarina Almeida e Sousa)

(Hélia Gameiro Silva )