Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

30 de abril de 2020*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Dedução do imposto pago a montante — Artigo 173.º — Sujeito passivo misto — Métodos de dedução — Dedução *pro rata* — Dedução com base na afetação — Artigos 184.° a 186.° — Regularização das deduções — Alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante de dedução — Operação a jusante erradamente considerada isenta de IVA — Medida nacional que proíbe a alteração do método de dedução em relação aos anos já decorridos — Prazo de caducidade — Princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica, da efetividade e da proporcionalidade»

No processo C-661/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal), por Decisão de 15 de outubro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de outubro de 2018, no processo

CTT — Correios de Portugal

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: P. G. Xuereb (relator), presidente de secção, T. von Danwitz e A. Kumin, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação dos CTT — Correios de Portugal, por A. Fernandes de Oliveira, advogado,

– em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires e P. Barros da Costa, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,

* Língua do processo: português.

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e B. Rechena, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»), e dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade, da equivalência e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre os CTT — Correios de Portugal (a seguir «CTT») e a Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a propósito da regularização das deduções do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) efetuadas pelos CTT no âmbito da sua atividade de prestação de serviços postais.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O título IX da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Isenções», compreende, nomeadamente, um capítulo 2, relativo a «[i]senções em benefício de certas atividades de interesse geral», e um capítulo 3, relativo a «[i]senções em benefício de outras atividades».

4 O artigo 132.º desta diretiva, que figura no capítulo 2 do título IX da mesma, dispõe, no seu n.º 1:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As prestações de serviços e as entregas de bens acessórias das referidas prestações efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção dos transportes de passageiros e das telecomunicações;

[...]»

5 O artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que figura no capítulo 3 do título IX desta última, tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

d) As operações, incluindo a negociação, relativas a depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, créditos, cheques e outros efeitos de comércio, com exceção da cobrança de dívidas;

[...]»

6 O título X da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Deduções», compreende, nomeadamente, um capítulo 2, sob a epígrafe «*Pro rata* de dedução», do qual constam os artigos 173.° a 175.° desta diretiva, bem como um capítulo 5, sob a epígrafe «Regularização das deduções», no qual figuram, designadamente, os artigos 184.° a 189.° da referida diretiva.

7 O artigo 173.º da Diretiva IVA prevê:

«1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução [...] como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

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

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

[...]

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

[...]»

8 O artigo 175.º, n.º 3, desta diretiva estabelece:

«A fixação do *pro rata* definitivo, que é determinado para cada ano durante o ano seguinte, implica a regularização das deduções operadas com base no *pro rata* aplicado provisoriamente.»

9 O artigo 184.º da referida diretiva precisa:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

10 O artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções [...]»

11 Nos termos do artigo 186.º desta diretiva:

«Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.° e 185.°»

Direito português

12 O artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «CIVA»), dispõe:

«Estão isentas do imposto:

[...]

23) As prestações de serviços e as transmissões de bens conexas efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção das telecomunicações;

24) As transmissões, pelo seu valor facial, de selos do correio em circulação ou de valores selados, e bem assim as respetivas comissões de venda;

[...]»

13 O artigo 22.º do CIVA, sob a epígrafe «Momento e modalidades do exercício do direito à dedução», estabelece, nos seus n.os 1 a 3:

«1. O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

2. Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação.

3. Se a receção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respetiva emissão, pode a dedução efetuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar.»

14 O artigo 23.º do CIVA, sob a epígrafe «Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista», dispõe:

«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:

[...]

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 Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

[...]

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.

[...]

6. A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efetuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afetação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.»

15 O artigo 78.º do CIVA, sob a epígrafe «Regularizações», prevê, no seu n.º 6:

«A correção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.° a 51.° e 65.°, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efetuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respetivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.»

16 O artigo 98.º do CIVA, sob a epígrafe «Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução» dispõe, no seu n.º 2:

«Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

17 Os CTT operam no mercado das prestações dos serviços postais em Portugal. Assumem, entre outras, obrigações de serviço público nesse mercado.

18 As operações dos CTT que se subsumem no serviço postal universal estão isentas de IVA em virtude do artigo 132.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA e, por conseguinte, não conferem direito a dedução. Uma vez que os CTT efetuam igualmente operações tributadas em IVA e com direito à dedução, esta empresa é um sujeito passivo «misto».

19 Através de uma informação vinculativa adotada em 2007 (a seguir «informação vinculativa de 2007»), a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os serviços de cobrança postal de títulos propostos pelos CTT se enquadravam como isentos para efeitos de IVA. A validade daquela informação vinculativa caducava em 31 de dezembro de 2012.

20 Em 2012, o legislador português procedeu à revisão do regime jurídico aplicável à prestação dos serviços postais, a fim de liberalizar o mercado a partir de 1 de janeiro de 2013, em aplicação da Diretiva 2008/6/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 97/67/CE no respeitante à plena realização do mercado interno dos serviços postais da Comunidade (JO 2008, L 52, p. 3).

21 No entanto, só em 2015 se suscitaram dúvidas quanto às consequências fiscais da liberalização do mercado postal português. Os CTT passaram a liquidar IVA sobre os serviços de cobrança postal de títulos a partir do mês de abril de 2015 e solicitaram, em 23 de junho de 2015, uma atualização da informação vinculativa de 2007.

22 Numa nova informação vinculativa de 20 de novembro de 2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira clarificou o impacto da liberalização do mercado dos serviços postais na isenção do IVA e especificou que os serviços de cobrança postal de títulos efetuados desde 1 de janeiro de 2013 já não estavam abrangidos pela isenção de IVA para os serviços públicos postais, tendo em conta o Acórdão de 23 de abril de 2009, TNT Post UK (C 357/07, EU:C:2009:248).

23 Consequentemente, em 2016, os CTT liquidaram IVA sobre as operações de cobrança postal de títulos realizadas a partir de 1 de janeiro de 2013, tendo promovido a liquidação adicional retroativa de IVA com referência ao ano 2013, bem como aos anos de 2014 e 2015, através da apresentação de declarações de regularização. Além disso, nesses pedidos de regularização, os CTT alteraram a metodologia de dedução, dado que uma parte do IVA que havia sido deduzido através do método do *pro rata* passou a ser deduzida através do método da afetação. Essa revisão traduziu-se numa dedução adicional de IVA de 1 967 567,82 euros.

24 Na sequência de uma ação inspetiva aos CTT relativa ao exercício de 2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira recordou que o método de dedução não pode ser alterado depois de aplicado o *pro rata* definitivo e concluiu que os CTT, que já tinham aplicado o *pro rata* definitivo, estavam fora do prazo para alterar o método de dedução. Além disso, considerou que a regularização pedida pelos CTT para a alteração do método de dedução carecia de fundamento legal no CIVA. Por conseguinte, essa autoridade recusou a dedução adicional baseada na alteração do método de dedução, mas regularizou os *pro ratas* definitivos com referência aos anos de 2013 a 2015 pelo facto de as operações de cobrança postal de títulos efetuadas nesses anos não estarem isentas de IVA.

25 Em 21 de março de 2018, os CTT apresentaram um pedido de pronúncia arbitral no órgão jurisdicional de reenvio, alegando que os princípios da efetividade e da equivalência são incompagináveis com uma interpretação do CIVA segundo a qual a determinação do método de dedução só é possível no momento da receção das faturas.

26 Neste contexto, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os princípios da neutralidade, da efectividade e da equivalência e da proporcionalidade opõem-se a uma interpretação do artigo 98.º, n.º 2, do CIVA no sentido de que não se aplica a situações de alteração ou regularização de deduções já efectuadas?

2) Os referidos princípios opõem-se a uma legislação como o artigo 23.º, n.ºs 1, alínea b), e 6, do CIVA, interpretados no sentido de que um sujeito passivo que tenha optado por um método de coeficiente e/ou chave de repartição para cálculo do direito à dedução do imposto suportado em bens e serviços de utilização mista e tenha efectuado a correcção com base nos valores definitivos referentes ao ano a que se reporta a dedução, nos termos daquele n.º 6, não pode alterar retroactivamente tais elementos, recalculando a dedução inicial já regularizada nos termos dessa norma, na sequência de liquidação retroactiva de IVA relativamente a uma actividade que inicialmente considerara isenta?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

27 Nas suas observações escritas, o Governo português tem dúvidas quanto à admissibilidade das questões prejudiciais. Com efeito, por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio não expõe as razões por que os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade, da equivalência e da efetividade são pertinentes no caso em apreço. Por outro lado, essas questões convidam o Tribunal de Justiça a determinar o âmbito de aplicação de disposições do direito nacional.

28 A este respeito, há que recordar que o sistema de cooperação instituído pelo artigo 267.º TFUE se baseia numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça. No âmbito de um processo instaurado ao abrigo deste artigo, a interpretação das disposições nacionais cabe aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros e não ao Tribunal de Justiça, e não incumbe a este último pronunciar-se sobre a compatibilidade de normas de direito interno com as disposições do direito da União. Em contrapartida, o Tribunal de Justiça é competente para fornecer ao órgão jurisdicional nacional todos os elementos de interpretação do direito da União que lhe permitam apreciar a compatibilidade de normas de direito interno com a regulamentação da União (Acórdão de 15 de outubro de 2015, Iglesias Gutiérrez e Rion Bea, C-352/14 e C-353/14, EU:C:2015:691, n.º 21 e jurisprudência referida).

29 Assim, embora o teor literal das questões submetidas a título prejudicial pelo órgão jurisdicional de reenvio convide o Tribunal de Justiça a pronunciar-se sobre a compatibilidade de uma disposição de direito interno com o direito da União, nada impede o Tribunal de dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, fornecendo-lhe os elementos de interpretação próprios do direito da União que lhe permitirão decidir sobre a compatibilidade do direito interno com o direito da União (Acórdão de 15 de outubro de 2015, Iglesias Gutiérrez e Rion Bea, C-352/14 e C-353/14, EU:C:2015:691, n.º 22 e jurisprudência referida). Consequentemente, na medida em que as questões sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (v., neste sentido, Despacho de 13 de dezembro de 2012, Debiasi, C-560/11, não publicado, EU:C:2012:802, n.º 23 e jurisprudência referida).

30 Por conseguinte, há que compreender as questões submetidas como visando, em substância, a interpretação da Diretiva IVA, mais concretamente dos artigos 173.° e 184.° a 186.°, lidos à luz dos princípios do direito da União da neutralidade fiscal, da efetividade, da equivalência e da proporcionalidade.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

31 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 173.º da Diretiva IVA, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade, da equivalência e da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro que, ao abrigo dessa disposição, autoriza os sujeitos passivos a efetuar a dedução do IVA com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução proíba esses sujeitos passivos de alterar o método de dedução após a fixação do *pro rata* definitivo.

32 A fim de responder a esta questão, importa recordar que, por força do artigo 173.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, o *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.° e 175.° desta diretiva, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo por referência ao volume de negócios. No entanto, nos termos do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da referida

diretiva, os Estados-Membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços [v., neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, n.os 49 e 50].

33 No caso em apreço, é pacífico que, ao abrigo desta última disposição, o legislador português autorizou os sujeitos passivos mistos a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços e que os CTT tinham, portanto, a opção de efetuar as suas deduções de IVA de bens e de serviços de utilização mista através do método do *pro rata* ou com base no método da afetação.

34 A este respeito, há que salientar que, em virtude do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, a aplicação do regime de dedução do IVA por afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços é uma opção facultativa de que os Estados-Membros dispõem na organização do seu regime de tributação. No entanto, embora os Estados-Membros gozem de margem de apreciação na escolha das medidas a adotar para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, estão obrigados a exercer a sua competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais, designadamente dos princípios da proporcionalidade, da neutralidade fiscal e da segurança jurídica (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, n.os 22 e 23, e de 17 de maio de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, n.º 41 e jurisprudência referida).

35 Quanto a estes princípios, importa recordar, antes de mais, relativamente ao princípio da proporcionalidade, que este não se opõe a que um Estado-Membro que fez uso da faculdade de conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar por um regime especial de tributação adote uma regulamentação que faz depender a aplicação desse regime da obtenção prévia de uma aprovação, não retroativa, por parte da Administração Tributária, e que o facto de o procedimento de aprovação não ser retroativo não torna este procedimento desproporcionado. Por conseguinte, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que recusa aos sujeitos passivos a possibilidade de aplicar, após a fixação do *pro rata* definitivo, o regime de dedução por afetação, não vai além do que é necessário à cobrança exata do IVA (v., por analogia com o regime de isenção das pequenas empresas, Acórdão de 17 de maio de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, n.os 43 a 45 e jurisprudência referida).

36 Em seguida, no que se refere ao princípio da neutralidade fiscal, é certo que decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os Estados-Membros podem, em conformidade com o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112, aplicar, relativamente a uma determinada operação, um método ou uma chave de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que, em virtude desse princípio da neutralidade fiscal, esse método garanta uma determinação do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método baseado no volume de negócios. Assim, qualquer Estado-Membro que decida autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços deve garantir que as modalidades de cálculo do direito à dedução permitam estabelecer com a maior precisão a parte do IVA relativa às operações que conferem direito à dedução. Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA exige que as modalidades de cálculo da dedução reflitam objetivamente a parte real das despesas ocasionadas pela aquisição de bens e serviços de utilização mista que pode ser imputada a operações que conferem direito à dedução [v., neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, n.os 51 e 52 e jurisprudência referida].

37 Contudo, o Tribunal de Justiça já indicou que o método escolhido não tem necessariamente de ser o mais preciso possível, mas deve poder garantir um resultado mais preciso do que aquele que decorreria da aplicação da chave de repartição baseada no volume de negócios [v., neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, n.º 53 e jurisprudência referida].

38 Daqui decorre que, contrariamente ao que sustentam, em substância, os CTT, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser interpretado no sentido de que, em cada situação, deve ser procurado o método de dedução mais preciso, a ponto de exigir que se ponha sistematicamente em causa o método de dedução aplicado inicialmente, mesmo após a fixação do *pro rata* definitivo.

39 Por um lado, essa interpretação esvaziaria de sentido a prerrogativa dos Estados-Membros, prevista no artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, de autorizar os sujeitos passivos a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços, uma vez que a autorização se tornaria, na prática, uma obrigação. Ora, a este respeito, basta recordar que a tomada em consideração dos princípios que regem o sistema do IVA, mas que o legislador pode validamente derrogar, não permite justificar, em todo o caso, uma interpretação que privasse de qualquer efeito útil uma derrogação expressamente pretendida pelo legislador (Acórdão de 14 de dezembro de 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, n.º 42).

40 Por outro lado, tal interpretação seria contrária à jurisprudência segundo a qual a Diretiva IVA não impõe ao sujeito passivo que pode escolher entre duas operações a obrigação de aplicar a que implica o pagamento do montante de IVA mais elevado. Pelo contrário, o sujeito passivo tem o direito de escolher a estrutura da sua atividade de forma a limitar a sua dívida fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 73).

41 Por fim, o princípio da segurança jurídica, quanto a ele, exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Tributária, não possa ser indefinidamente posta em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 46, e de 17 de maio de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, n.º 51). Ora, como recorda acertadamente o Governo português, não se afigura razoável exigir às autoridades fiscais que aceitem, em qualquer circunstância, que um sujeito passivo possa modificar unilateralmente o método de dedução utilizado para a determinação dos montantes de IVA a deduzir.

42 Resulta do que precede que o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro que, ao abrigo dessa disposição, autoriza os sujeitos passivos a efetuar a dedução do IVA com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução proíba esses sujeitos passivos de alterar o método de dedução do IVA após a fixação do *pro rata* definitivo.

Quanto à segunda questão

43 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 184.° a 186.° da Diretiva IVA, lidos à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade, da equivalência e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional por força da qual é recusada a um sujeito passivo a possibilidade de, após a fixação do *pro rata* definitivo em aplicação do artigo 175.º, n.º 3, desta diretiva, retificar, utilizando o método da afetação autorizado pelo direito nacional ao abrigo do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da referida diretiva, deduções de IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou de serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução, numa situação em que, por um lado, o sujeito passivo ignorava, quando optou pelo método de dedução, que uma operação que considerava isenta, na realidade, não o estava e em que, por outro, o prazo geral de caducidade fixado pelo direito nacional para efetuar a regularização das deduções ainda não tinha terminado.

44 Resulta da decisão de reenvio e das respostas dadas pelas partes às questões colocadas pelo Tribunal de Justiça que os CTT, quando optaram por deduzir o IVA referente a certos bens e serviços segundo o método baseado no volume de negócios relativamente aos anos em causa no processo principal, tiveram em consideração o facto de as operações de cobrança postal de títulos que efetuavam estarem, de acordo com a informação vinculativa de 2007, isentas de IVA. Ora, em 2015, a Autoridade Tributária competente considerou que a liberalização do mercado postal ocorrida a partir de 1 de janeiro de 2013 tinha limitado o alcance da isenção unicamente às prestações de serviços efetuadas pelos serviços públicos postais. Por conseguinte, os CTT consideraram erradamente, em relação aos anos de 2013 a 2015, que as operações de cobrança postal de títulos estavam isentas de IVA.

45 A título preliminar, há que recordar que, embora o juiz nacional tenha competência exclusiva para apurar e apreciar os factos do litígio no processo principal assim como para interpretar e aplicar o direito nacional, cabe ao Tribunal de Justiça dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.os 37 e 38 e jurisprudência referida).

46 No caso em apreço, a Comissão Europeia, nas suas observações escritas, e os CTT, na sua resposta às questões colocadas pelo Tribunal de Justiça, alegam que os serviços de cobrança de títulos em causa no processo principal poderiam constituir operações de cobrança isentas de IVA ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA. Além disso, os CTT acrescentaram que foi com este fundamento, e não com base no artigo 132.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva, que foram considerados isentos de IVA na informação vinculativa de 2007. Por conseguinte, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se esses serviços são abrangidos pelo âmbito de aplicação da isenção de IVA prevista no referido artigo 135.º, n.º 1, alínea d).

47 Ora, a fim de responder à segunda questão prejudicial, há que partir do pressuposto, que figura na decisão de reenvio, de que, embora essas prestações de serviços já não estivessem isentas de IVA a partir de 1 de janeiro de 2013, foi só em 2015 que essa alteração se tornou evidente, de modo que os CTT ignoravam, no momento em que optaram pelo método de dedução, que as operações que consideravam isentas, na realidade, não o estavam.

48 Contudo, a este respeito, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os CTT estavam de boa-fé, o que também depende, designadamente, de saber se, na sequência da liberalização do mercado postal português, as alterações relativas à isenção das prestações de serviços efetuadas pelos serviços públicos postais eram ou não previsíveis.

49 Feita esta clarificação, importa recordar, antes de mais, que o artigo 184.º da Diretiva IVA prevê que a dedução inicialmente efetuada deve ser regularizada quando for inferior ou superior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito. Segundo o artigo 185.º, n.º 1, desta diretiva, uma regularização é efetuada nomeadamente em caso de alteração dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante da dedução (Acórdão de 16 de junho de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, n.º 46).

50 O mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA tem por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou dos serviços em causa para operações tributáveis a jusante (Acórdão de 27 de março de 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, n.º 27). Ora, pôr em causa a isenção dos serviços de cobrança postal de títulos teve por efeito romper essa relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou dos serviços em causa para operações tributáveis a jusante. O facto de essa isenção ter sido posta em causa teve como consequência, em relação aos anos de 2013 a 2015, uma alteração, na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, de um dos elementos inicialmente tomados em consideração para o cálculo das

deduções. Daqui resulta que os CTT dispunham de um direito à regularização ao abrigo do artigo 184.º desta diretiva (v., por analogia com uma operação erradamente considerada sujeita a IVA, mas na realidade isenta, Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 39).

51 Resulta igualmente da leitura conjugada dos artigos 184.° e 185.° da Diretiva IVA que a regularização das deduções devia levar a que o montante das deduções que acabaram por ser operadas correspondesse ao montante das deduções que um sujeito passivo como os CTT teria o direito de fazer se tivesse inicialmente considerado que os serviços de cobrança postal de títulos não estavam isentos de IVA (v., por analogia, Acórdão de 16 de junho de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, n.º 47).

52 A este respeito, a questão de saber se uma determinada operação está ou não isenta constitui um elemento essencial tomado em consideração por um sujeito passivo misto a fim de determinar como devem ser efetuadas as deduções de IVA. A este propósito, basta constatar que pôr em causa a isenção de uma operação a jusante pode ter por efeito que certos bens ou serviços que se considerava destinarem-se a utilização mista sejam, na realidade, utilizados unicamente para operações que conferem direito à dedução de IVA. Ora, resulta claramente da redação do artigo 173.º da Diretiva IVA que este só se aplica aos bens e aos serviços destinados a utilização mista. Em relação aos bens e aos serviços destinados a ser exclusivamente utilizados para realizar operações tributáveis, os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir a totalidade do imposto que incidiu sobre a sua aquisição ou a sua prestação [v., neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, n.º 47].

53 Daqui resulta que, no caso em apreço, devia ser concedido aos CTT o direito de alterar o método de dedução, a fim de poderem efetuar as deduções de IVA de que teriam o direito de beneficiar se tivessem inicialmente podido considerar que os serviços de cobrança postal de títulos não estavam isentos de IVA relativamente aos anos em causa no processo principal. A este respeito, não pode ser acolhido o argumento do Governo português segundo o qual uma regularização das deduções teve lugar, na medida em que a Autoridade Tributária admitiu a revisão dos *pro ratas* definitivos em relação aos anos em causa no processo principal, dado que os serviços de cobrança postal de títulos tinham sido erradamente considerados isentos de IVA.

54 Em seguida, embora o artigo 186.º da Diretiva IVA incumba expressamente os Estados-Membros de definir as condições da regularização do IVA, cabe-lhes, quando adotam uma regulamentação nacional que determina essas normas, respeitar o direito da União, em particular os seus princípios fundamentais (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.ºs 27 e 48).

55 Ora, o princípio da neutralidade fiscal exige, como foi recordado no n.º 36 do presente acórdão, que as modalidades de cálculo da dedução do IVA reflitam objetivamente a parte real das despesas ocasionadas pela aquisição de bens e serviços de utilização mista que pode ser imputada a operações que conferem direito à dedução. Por conseguinte, este princípio opõe-se a que um Estado-Membro recuse uma correção do método de dedução do IVA numa situação como a que está em causa no processo principal, salvo se essa correção não permitir estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações que conferem direito à dedução.

56 Ao abrigo do princípio da proporcionalidade, o legislador nacional tem a possibilidade de fazer acompanhar os deveres formais dos sujeitos passivos de sanções suscetíveis de os incentivar a cumprir esses deveres, com vista a assegurar o bom funcionamento do sistema do IVA. Ora, tendo em conta o lugar preponderante que ocupa o direito a dedução no sistema comum do IVA, uma sanção que consiste na recusa absoluta de exercer o direito a dedução que um sujeito passivo tinha o direito de efetuar é desproporcionada caso não se prove fraude ou prejuízo para o orçamento do Estado (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, n.ºs 48 e 51).

57 Ora, no presente caso, dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça não resulta nenhum indício de uma prática fraudulenta ou abusiva por parte dos CTT.

58 Por fim, o Governo português observa que, embora os CTT tivessem o direito de alterar o método de dedução do IVA, a regularização foi pedida fora de prazo. Com efeito, apesar de, para a alteração ou a regularização das deduções, o artigo 98.º, n.º 2, do CIVA prever um prazo geral de quatro anos que começa a contar do nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, a aplicação desse prazo é excluída quando o *pro rata* definitivo tiver sido fixado nos termos do artigo 175.º, n.º 3, da Diretiva IVA.

59 A este respeito, importa recordar que, segundo o princípio da segurança jurídica, um prazo de caducidade cujo termo tem por consequência penalizar o contribuinte insuficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-lhe perder o direito a dedução, não pode ser considerado incompatível com o regime fixado pela Diretiva IVA, desde que, por um lado, esse prazo se aplique do mesmo modo aos direitos análogos em matéria fiscal baseados no direito interno e aos baseados no direito da União (princípio da equivalência) e, por outro, não torne, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução (princípio da efetividade) (Acórdão de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, n.º 38).

60 Ora, neste caso, embora não resulte dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio que a regulamentação nacional em causa no processo principal preveja, em matéria de IVA, um regime diferente do previsto noutras matérias fiscais do direito interno, o princípio da efetividade, em contrapartida, opõe-se a essa regulamentação, na medida em que, em circunstâncias como as do processo principal, é suscetível de privar um sujeito passivo da possibilidade de retificar as suas declarações de IVA quando o *pro rata* definitivo tiver sido fixado, e isso apesar de o prazo de caducidade de quatro anos previsto na referida regulamentação ainda não ter expirado. Com efeito, em tais circunstâncias, o exercício do direito à regularização das deduções do IVA, recordado no n.º 51 do presente acórdão, tornar-se-ia, na prática, impossível ou, pelo menos, excessivamente difícil (v., por analogia, Acórdão de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, n.ºs 40 e 41).

61 A este respeito, importa ainda recordar que os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados a interpretar o direito nacional, tanto quanto possível, em conformidade com o direito da União e que, embora a obrigação de interpretação conforme não possa servir de fundamento a uma interpretação *contra legem* do direito nacional, os órgãos jurisdicionais nacionais devem alterar, sendo caso disso, uma jurisprudência ou uma prática decisória caso esta se baseie numa interpretação do direito nacional incompatível com os objetivos de uma diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 8 de maio de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, n.ºs 48 e 49).

62 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão prejudicial que os artigos 184.° a 186.° da Diretiva IVA, lidos à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional por força da qual é recusada a um sujeito passivo que efetuou deduções de IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou de serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução, segundo o método baseado no volume de negócios, a possibilidade de, após a fixação do *pro rata* definitivo em aplicação do artigo 175.º, n.º 3, desta diretiva, retificar essas deduções aplicando o método da afetação, numa situação em que:

– ao abrigo do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da referida diretiva, o Estado-Membro em causa autoriza os sujeitos passivos a efetuar deduções de IVA com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução;

– no momento em que optou pelo método de dedução, o sujeito passivo ignorava de boa-fé que uma operação que considerava isenta, na realidade, não o estava;

– o prazo geral de caducidade fixado pelo direito nacional para regularizar as deduções ainda não terminou; e

– a alteração do método de dedução permite estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações com direito à dedução.

Quanto às despesas

63 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

1) O artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro que, ao abrigo dessa disposição, autoriza os sujeitos passivos a efetuar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução proíba esses sujeitos passivos de alterar o método de dedução do IVA após a fixação do *pro rata* definitivo.

2) Os artigos 184.° a 186.° da Diretiva 2006/112, lidos à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional por força da qual é recusada a um sujeito passivo que efetuou deduções de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que incidiu sobre a aquisição de bens ou de serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução, segundo o método baseado no volume de negócios, a possibilidade de, após a fixação do *pro rata* definitivo em aplicação do artigo 175.º, n.º 3, desta diretiva, retificar essas deduções aplicando o método da afetação, numa situação em que:

– ao abrigo do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da referida diretiva, o Estado-Membro em causa autoriza os sujeitos passivos a efetuar deduções de IVA com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução;

– no momento em que optou pelo método de dedução, o sujeito passivo ignorava de boa-fé que uma operação que considerava isenta, na realidade, não o estava;

– o prazo geral de caducidade fixado pelo direito nacional para regularizar as deduções ainda não terminou; e

– a alteração do método de dedução permite estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações com direito à dedução.

Xuereb von Danwitz Kumin

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 30 de abril de 2020.

O Secretário
A. Calot Escobar

O Presidente da Sétima Secção
P. G. Xuereb