

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
089/21.9BALS	26 de janeiro de 2022	Aníbal Ferraz

DESCRIPTORIOS

Uniformização de jurisprudência

SUMÁRIO

(ACÓRDÃO POR REMISSÃO).

TEXTO INTEGRAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), com sede em Lisboa;

I.

A autoridade tributária e aduaneira (AT), com cobertura do disposto pelos artigos (arts.) 25.º n.ºs 2 a 4 e 26.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, que estabeleceu o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT) e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), interpôs, para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, recurso, objetivando uniformização de jurisprudência, da decisão proferida, no âmbito de pedido de pronúncia arbitral, formulado no processo nº 400/2019-T, do Centro de Arbitragem Administrativa (caad), que, além do mais, decidiu:

“a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

b) Recusar a aplicação do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, na interpretação subjacente ao Ofício Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, segundo a qual a Administração Tributária poderia impor aos sujeitos passivos de IVA, através de diploma normativo de natureza não legislativa, condições especiais limitadoras do direito à dedução, de que resulta os sujeitos passivos terem de suportar imposto que não suportariam se elas não existissem;

c) Anular as liquidações de IVA n.º 2016 015252355, e de juros compensatórios n.º 2016 00000076323, por vícios de falta de fundamentação e erros sobre os pressupostos de facto e de direito;

d) Anular parcialmente as liquidações de IVA n.º 2016 015252355 e de juros compensatórios n.º 2016 00000076323, por vícios de violação de lei, nas partes em que têm subjacentes a substituição da percentagem de dedução nos custos comuns de 13% por um coeficiente de imputação específico de 6%;

(...)”.

Aponta-lhe contradição/oposição, com o decidido no acórdão, do STA, datado de 15 de novembro de 2017, proferido no processo nº 0485/17.

A recorrente (rte) apresentou alegação, finalizada com as seguintes conclusões: «

A. O presente recurso é apresentado para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, tendo em conta a jurisprudência emanada pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), lavrado no processo nº 0485/17, em 15-11-2017, transitado em julgado e publicado em www.dgsi.pt, no qual, apesar de se verificar identidade substancial da situação fáctica com a da decisão arbitral de que se recorre, existe contradição sobre a mesma questão fundamental de

direito, o que, naturalmente, leva à adopção de soluções opostas expressas.

B. Para que haja oposição de soluções jurídicas, entende a jurisprudência do STA que ambos os acórdãos devem versar sobre situações fácticas substancialmente idênticas.

C. A oposição de soluções jurídicas pressupõe uma identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos, mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

D. Entre o acórdão recorrido e o Acórdão Fundamento existe uma manifesta identidade de situações de facto, remetendo-se para as alegações a leitura dos factos dados como provados e não provados tanto no âmbito do Acórdão Fundamento como no âmbito da decisão recorrida.

E. Em ambos os casos, Recorrente e a ora Recorrida têm natureza de sujeito passivo misto em sede de IVA, exercendo actividades sujeitas a IVA e actividades isentas de IVA.

F. Ambas consubstanciam instituições de crédito abrangidas pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras e exercem, entre outras, as actividades de leasing (locação financeira) e ALD (aluguer de longa duração).

G. Ambas corrigiram valores deduzidos ao longo de um período fiscal (2013 e 2010, respectivamente), por força do pro rata definitivo determinado para o respectivo ano, dado terem observado as instruções da Autoridade Tributária constantes no Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009.

H. Ambas apuraram um montante a deduzir distinto ao apurado por recurso ao pro rata provisório.

I. Ambas imputam aos actos de autoliquidação de IVA vícios de violação de lei, por entenderem que nos termos do artigo 23.º, n.º 4 do CIVA, o pro rata de dedução deve considerar no seu cálculo o montante anual da globalidade das rendas de locação financeira e não apenas o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de leasing e ALD.

J. Além daquela identidade fáctica, para que haja oposição de acórdãos é ainda necessário que as decisões em confronto se pronunciem sobre a mesma questão fundamental de direito, ou seja, importa que as soluções opostas tenham sido perfilhadas relativamente ao mesmo fundamento de direito.

K. Com efeito, no acórdão fundamento entendeu-se que o decidido pelo TJUE no processo C-183/12, o artigo 23.º, n.º 3 do CIVA constitui a transposição do artigo 17.º, n.º 5, parágrafo 3, c) da Sexta Directiva e que, sendo assim, os Estados membros podem obrigar uma instituição bancária, que exerce actividades de locação financeira, a incluir no numerador e denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos contratos de locação financeira, correspondente aos juros, conforme passagem citada nas alegações para cuja leitura se remete.

L. Assim foi decidido no acórdão fundamento porquanto, em sede de factos dados como não provados na sentença da 1.ª instância, fixou-se como não provado o facto de que os custos mistos, comuns à actividade isenta e à actividade sujeita, respeitassem à disponibilização de veículos objecto dos contratos de locação financeira.

M. Por seu turno, a decisão arbitral entendeu, por oposição ao Acórdão Fundamento, que a solução da ora Recorrida de

aplicar o método de imputação específico, escorado no Ofício-Circulado n.º 30108, era incompatível com o disposto nos artigos 173.º e 174.º da Directiva IVA e, por consequência, com a solução proposta no artigo 23.º, n.º 3 e 4 do CIVA, não podendo a Autoridade Tributária aplicar um método de imposto específico para apurar a percentagem de dedução em sede de IVA, conforme passagem citada nas alegações para cuja leitura se remete.

N. Perante a mesma factualidade – não se tendo apurado que os gastos gerais eram absorvidos sobretudo pelos actos de disponibilização de veículos – os acórdãos divergem na solução.

O. Enquanto o STA decidiu, conforme o TJUE «que a norma comunitária não se opõe a que um Estado-membro obrigue um banco que efectue, concomitantemente com a respectiva actividade geral bancária, operações de locação financeira, a incluir na fracção destinada ao apuramento do montante relativo ao direito à dedução dos bens e serviços de utilização mista (edifícios, consumos de electricidade, serviços transversais, etc., que sejam utilizados indistintamente para a realização de operações que confirmam e não confirmam direito à dedução do IVA suportado), apenas a dita parte componente dos juros incluídos nas rendas de contratos de locação financeira, quando a utilização daqueles bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão destes contratos de locação e não pela disponibilização dos veículos», no acórdão recorrido foi decidido que «para além de não se ter demonstrado requisito fáctico de que o TJUE no acórdão Banco Mais (processo C-183/13) e o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão proferido no presente processo fazem depender a possibilidade de incluir no cálculo do pro rata de dedução apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, que é o de «a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos», «Nestas circunstâncias fácticas, não se pode afirmar que o método de cálculo do pro rata imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que não teve em conta o valor dos bens no momento da sua entrega, reflecta objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações e, por isso, tal método não é, neste caso concreto, suscetível de garantir uma repartição mais precisa do IVA imputável a operações tributadas e não tributadas do que a que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios, previsto no artigo 23.º, n.º 4, do CIVA e no artigo 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 (acórdão Volkswagen Financial Services).»

P. O Tribunal arbitral interpretou mal o alcance da passagem do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 95/19, que determina que «aquilo que importa é, portanto, que sobre a matéria de facto se formule um juízo de facto sobre se a utilização desses bens e serviços de utilização mista é, ou não, sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos.»

Q. E interpretou mal porque, com base no aludido excerto jurisprudencial, o Tribunal arbitral, mesmo sem o dizer expressamente, situou na esfera da Autoridade Tributária o ónus de prova acerca do facto de os custos mistos serem sobretudo absorvidos pela gestão de contratos de locação financeira e respectivo financiamento.

R. Ao mesmo tempo que, de modo tácito, desonera o A..... de provar, através da apresentação de elementos que certamente estavam (e estão) em sua posse, que esses mesmos custos mistos foram sobretudo consumidos pelos actos de disponibilização de veículos.

S. É curioso perceber que o Tribunal não conseguiu dar como provado onde, no âmbito dos contratos de locação financeira, os custos gerais são mais absorvidos: se na disponibilização dos veículos, se na gestão e financiamento.

T. Quem, na realidade, estava em condições de produzir a prova de que os custos mistos eram sobretudo consumidos pelos actos de disponibilização de veículos era o, mas que, não obstante o acervo de provas juntas aos autos arbitrais, não

obteve sucesso.

U. Acontece que no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que serve de fundamento a este recurso - o processo n.º 0485/17 - se afirmou igualmente que «compulsado o probatório fixado na decisão arbitral em crise, não é possível descortinar se a utilização de bens ou serviços de utilização mista por parte da Recorrida foi sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes ou, ao invés, pela disponibilização dos veículos», o que no caso dos presentes autos exige que os factos constitutivos do direito à dedução do imposto recaiam sobre quem beneficiará da existência desse facto, favorável à sua pretensão, o A.....

V. Essa prova só se concretizaria se o A..... tivesse conseguido provar que os custos foram sobretudo incorridos na disponibilização de veículos, ou pelo menos, que conseguisse provar que não eram sobretudo incorridos na gestão e financiamento dos contratos, conforme é sublinhado pelo próprio acórdão arbitral, não resultou provado.

W. Mas a este respeito entende o Tribunal arbitral que:

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

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

X. Também nesta questão do ónus de prova, o acórdão arbitral está em manifesta contradição com o Acórdão Fundamento, onde foi decidido que:

«Quanto ao erro de julgamento por a sentença não ter decidido que o ónus da prova relativo à demonstração da condição negativa consubstanciada no facto de a utilização de bens e serviços de utilização mista ter sido determinada pela disponibilização dos veículos, teria necessariamente de recair sobre a AT. [...] Com efeito, no concreto caso dos autos, a aplicação deste regime legal determina que o ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução do imposto recaia sobre o sujeito passivo, que beneficiará da existência desse facto, favorável à sua pretensão: aumento da percentagem do imposto dedutível, por via da alteração da forma do pro rata, em consequência da demonstração do aumento do montante anual das operações que dêem lugar a dedução (no caso concreto a celebração dos contratos de locação mobiliária que permitam a disponibilização dos veículos aos clientes) - art. 23º n.ºs 1 al. b) e 4 do CIVA.»

Y. O Supremo Tribunal Administrativo veio, num recente Acórdão acerca da mesma matéria - processo n.º 0101/19 - precisar com maior detalhe a razão pela qual o ónus de prova recai essencialmente na esfera do sujeito passivo:

«Sobre a segunda questão se pronunciou o acórdão fundamento, seguindo um entendimento recorrente deste Supremo Tribunal Administrativo e sobre o qual não há, agora, razões bastantes para rever. Foi ali convocado o entendimento segundo o qual, quando o acto de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo sujeito passivo, cabe a este a prova dos factos constitutivos do direito à dedução. Caberia por isso ao sujeito passivo alegar e demonstrar que, no seu caso concreto, a utilização dos bens ou serviços mistos não era sobretudo determinada pela gestão e financiamento dos contratos. Solução que reputamos adequada também porque o sujeito passivo, dada a sua proximidade com a fonte produtora, está mais bem posicionado para expor das especificidades do seu negócio. Assim, e para concluirmos

este ponto, diremos resumidamente que, para o juízo sobre a necessidade e adequação do recurso a «um coeficiente de imputação específico» [...] competiria ao sujeito passivo alegar e demonstrar que, apesar de ser uma instituição financeira que realiza operações de locação financeira para o sector automóvel utilizando para o efeito bens e serviços de utilização mista, no seu caso, essa utilização não é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos.»

Z. No âmbito do acórdão recorrido, o A..... não produziu prova nem no sentido de que os custos foram sobretudo consumidos pelos actos de disponibilização de veículo, nem no sentido de que não foram sobretudo consumidos pela gestão e pelo financiamento dos contratos de locação financeira.

AA. O que resulta dos factos provados e não provados do acórdão arbitral é que o Tribunal não conseguiu apurar a exacta medida em que esses mesmos custos são consumidos, desconhecendo nesta medida quais os actos que mais os absorveram.

BB. Existe uma presunção judicial, assumida tanto pelo TJUE, no seu Acórdão Banco Mais, como nos Acórdãos do STA - que tem por base as lições de experiência em que se deduz de certo facto conhecido um facto desconhecido - de que, e passa-se a citar o Acórdão TJUE 183/13, «embora a realização, por um Banco, de operações de locação financeira para o setor automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização de veículos.»

CC. Presume-se que a utilização de bens e serviços de utilização mista é na maioria dos casos determinada pelo financiamento e pela gestão de contratos de locação financeira.

DD. Esta presunção judicial foi recentemente reforçada pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 101/19, quando aí refere que «A questão que ficava era a de saber se o método previsto no ponto 9 do ofício circulado n.º 30108, do Gabinete do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA era ainda um método adequado a atender à intensidade real e efetiva da utilização dos bens ou serviços em cada um dos tipos de operações para os efeitos da Sexta Diretiva e da alínea c) do n.º 3 do artigo 17.º em particular. E foi a esta questão que, no fundo, o Tribunal de Justiça respondeu afirmativamente. Desde que fosse apurado que a utilização de bens ou serviços de utilização mista pelo sujeito passivo era sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira (parágrafo 33 do acórdão). Isto é, desde que fosse apurado que os bens ou serviços de utilização mista eram alocados com muito mais intensidade ao financiamento e gestão de contratos do que a qualquer outra atividade (ou setor de atividade) exercida pelo sujeito passivo. O que o Tribunal de Justiça concedeu suceder na maioria dos casos em que estas atividades são exercidas por bancos. Porque são entidades que, na essência, se dedicam à atividade de concessão de créditos e gestão de contratos de financiamento.»

EE. Atendendo a que se trata de uma presunção juris tantum, cabia, como já se referiu, ao A....., afastá-la, o que não fez.

FF. Face ao que, perante idêntica factualidade, verifica-se, entre Acórdão Fundamento e acórdão recorrido, uma manifesta contradição de soluções jurídicas, tendo o Tribunal arbitral optado por declarar nulos os actos de liquidação e declarar a legalidade do método de dedução aplicado pela Recorrida, que tem em linha de conta a parte da renda que respeita à amortização financeira do capital mutuado, respeitante ao valor da viatura objecto do contrato de locação financeira, enquanto no Acórdão Fundamento o Supremo Tribunal Administrativo validou o método específico imposto pela Autoridade Tributária, tendo por base o Ofício-Circulado n.º 30108.

GG. Outra questão em que existe clara oposição entre o Acórdão Fundamento e o acórdão recorrido prende-se com a decisão ao nível dos princípios constitucionais – que o Tribunal arbitral afirma, sem razão, terem consubstanciado o principal argumento para dar provimento ao pedido de pronúncia arbitral -, nomeadamente a alegada violação dos princípios constitucionais da separação de poderes (artigo 111.º da CRP), da legalidade (artigo 112.º da CRP), da reserva de lei (artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP) e do acesso aos tribunais da tutela jurisdicional efectiva (artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP) por se considerar que a Autoridade Tributária não se encontra habilitada a aplicar ou a impor um coeficiente de dedução diverso do método de pro rata.

HH. Sobre esta matéria, enquanto que no Acórdão Fundamento se decidiu que: «Com efeito, no concreto caso dos autos, a aplicação deste regime legal determina que o ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução do imposto recaia sobre o sujeito passivo, que beneficiará da existência desse facto, favorável à sua pretensão: aumento da percentagem do imposto dedutível, por via da alteração da forma do pro rata, em consequência da demonstração do aumento do montante anual das operações que dão lugar a dedução (no caso concreto a celebração dos contratos de locação mobiliária que permitam a disponibilização dos veículos aos clientes) - art. 23.º n.ºs 1 al. b) e 4 do CIVA. Não ocorrendo, pois, violação do disposto neste apontado art. 23.º do CIVA, nem dos invocados arts. 74.º a 76.º da LGT, nem ilegalidade decorrente de violação dos invocados princípios (neutralidade fiscal do IVA, igualdade de tratamento entre sujeitos passivos, segurança jurídica, protecção da confiança legítima dos sujeitos passivos), nem se vislumbrando inconstitucionalidade por violação do princípio da separação de poderes (arts. 2.º e 111.º), do princípio da legalidade (art. 112.º, n.º 5), do princípio de reserva de lei [arts. 103.º e 165.º, n.º 1, al. i)] e do princípio do acesso aos tribunais e da tutela jurisdicional efectiva (arts. 20.º e 268.º, n.º 4), todos da CRP», já no acórdão recorrido foi decidido que: «Mas, mesmo que o método previsto no ponto 9 do Ofício Circulado assegurasse mais eficazmente os referidos princípios, a falta da sua previsão em diploma de natureza legislativa nacional, em matéria em que não é directamente aplicável qualquer norma de direito da União Europeia, sempre seria um obstáculo intransponível à sua aplicação, por força do princípio da legalidade, em que se insere o da hierarquia das fontes de direito, à face do qual não é constitucionalmente admissível que seja reconhecido a actos de natureza não legislativa «o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos» (artigo 112.º, n.º 5, da CRP), para mais em matéria sujeita ao princípio da legalidade fiscal, em que se está perante matéria inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP]. Assim, por violação dos artigos 112.º, n.º 5, e 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), e 266.º, n.º 1, da CRP, recusa-se a aplicação do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, na interpretação subjacente ao Ofício Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, segundo a qual, a Administração Tributária poderia impor aos sujeitos passivos de IVA, através de diploma normativo de natureza não legislativa, condições especiais para exercício do direito à dedução não previstas em diploma de natureza legislativa. Consequentemente, a autoliquidação efectuada pela Requerente aplicando as regras dos n.ºs 8 e 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, impostas pela Administração Tributária, enferma de vício de violação de lei, por ofensa do princípio da legalidade, decorrente da ilegalidade da imposição dessas regras, vício esse que justifica a anulação da autoliquidação, bem como da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que a confirmou.»

II. Há, sem sombra de dúvida, uma contradição de direito entre o que foi decidido em ambos os Acórdãos, com base em idênticas premissas factuais, tendo o Acórdão Fundamento decidido que, ao impor um método de imputação específico para achar a percentagem de dedução, tendo como base o Ofício-Circulado n.º 30108, a Autoridade Tributária não viola os princípios constitucionais da separação de poderes (artigo 111.º da CRP), da legalidade (artigo 112.º da CRP), da reserva de lei (artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP) e do acesso aos tribunais da tutela jurisdicional efectiva (artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP).

JJ. Em suma, o Acórdão Fundamento entendeu que, de acordo com o decidido pelo TJUE, C-183/13, o artigo 23.º, n.º 2, 3 e 4

do CIVA constituem a transposição do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva, desembocando na conclusão, já repetida, de que os Estados-Membros podem obrigar um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira, a incluir no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos.

KK. E tendo-se ainda concluído no Acórdão Fundamento que essa restrição, ideia também patente no Acórdão do TJUE, processo n.º C-183/13, de incluir no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas os juros vai ao encontro da doutrina insita no ofício circulado n.º 30.108, de 30-01-2009.

LL. Aqui chegados, Acórdão Fundamento e acórdão recorrido opõem-se de forma manifesta:

- na solução de fundo aplicada a duas situações de facto idênticas, nomeadamente quanto à questão de saber se o n.º 3 e 4 do artigo 23.º, constituindo a transposição do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva, inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem de dedução, conforme previsto no Ofício-Circulado n.º 30108/2009;
- na questão de saber sobre quem recai o ónus de prova acerca da prova dos factos que constituem o direito de dedução invocado;
- na questão de saber se a imposição de um método de imputação específico para achar a percentagem de dedução, com base no Ofício-Circulado n.º 30108/2009, é violadora (ou não) dos princípios constitucionais da separação de poderes (artigo 111.º da CRP), da legalidade (artigo 112.º da CRP), da reserva de lei (artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP) e do acesso aos tribunais da tutela jurisdicional efectiva (artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP).

MM. Face a todas as considerações que antecedem, e tal como decidido no processo C-183/13 - TJUE e reforçado pelo Acórdão fundamento, «há que responder à questão submetida que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.»

DDD. Em suma, entre a decisão recorrida e o Acórdão fundamento existe uma patente e inarredável contradição sobre as mesmas questões fundamentais de direito que importa dirimir mediante a admissão do presente recurso e consequente anulação da decisão recorrida, com substituição da mesma por novo acórdão que decida definitivamente a questão controvertida acolhendo o decidido no acórdão Fundamento.

EEE. Termos em que é de concluir dever esse Tribunal Superior acolher o entendimento perfilhado no Acórdão Fundamento.

Termos em que, com o duto suprimento de V. Exas. deve o presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência:

- ser admitido, por verificados os respectivos pressupostos; E

- ser julgado procedente, nos termos e com os fundamentos acima indicados e, conseqüentemente, revogada a decisão arbitral recorrida, sendo substituída por outra consentânea com o quadro jurídico vigente, como é de Direito e Justiça. »

*

Por despacho do relator, foi o recurso admitido, liminarmente, com efeito suspensivo, nos termos do art. 26.º n.º 1 do RJAMT.

*

O recorrido (rdo) contra-alegou e concluiu: «

A. O presente recurso para uniformização de jurisprudência foi interposto pela AT contra o segundo acórdão arbitral proferido no processo n.º 400/2019-T – a Decisão Arbitral Recorrida –, ao abrigo do disposto no artigo 25.º, n.º 2, do RJAMT e no artigo 152.º do CPTA, por entender que o mesmo se encontra em contradição com a decisão proferida pelo STA em 15 de novembro de 2017, no âmbito do processo n.º 0485/17 – o Acórdão Fundamento –;

B. Ressalve-se, porém, que nunca poderia ser acolhido o peticionado no sentido de ser “revogada a decisão arbitral recorrida” e “substituída por outra”, porquanto há um outro segmento decisório que constitui já caso julgado;

C. Com efeito, e à imagem da decisão arbitral recorrida prévia, a Decisão Arbitral Recorrida pronunciou-se também no sentido da anulação da Liquidação Adicional, por falta de fundamentação, pronúncia essa que se impõe a todas as entidades públicas, por força do disposto no artigo 205.º, n.º 2, da CRP, por constituir caso julgado, na medida em que não foi nem poderá já ser objeto de recurso;

D. Por outro lado, contrariamente ao aventado pela AT nas suas Alegações, não só não se verifica, no caso concreto, a “identidade substancial das questões fácticas” que constitui pressuposto de admissibilidade de um recurso desta natureza, como também não existe verdadeira oposição entre os julgados;

E. Não existe identidade das situações fácticas subjacentes porque no Acórdão Fundamento está em causa a autoliquidação de IVA em conformidade com o entendimento da AT vertido no Ofício-Circulado, ao passo que a Decisão Arbitral Recorrida versa sobre a anulação da Liquidação Adicional, emitida na sequência de um procedimento de inspeção tributária, sendo por isso falso que o Recorrido tenha, por qualquer forma, conformado a sua atuação com o entendimento da AT;

F. Partindo de tal pressuposto – i.e., do facto de estar em causa uma situação de autoliquidação –, o Acórdão Fundamento considerou que, “no concreto caso dos autos, a aplicação deste regime legal determina que o ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução do imposto recaia sobre o sujeito passivo, que beneficiará da existência desse facto, favorável à sua pretensão: aumento da percentagem do imposto dedutível, por via da alteração da forma do pro rata, em consequência da demonstração do aumento do montante anual das operações que dêem lugar a dedução (no caso concreto a celebração dos contratos de locação mobiliária que permitam a disponibilização dos veículos aos clientes) - art. 23º n.ºs 1 al. b) e 4 do CIVA”,

G. Ao passo que a Decisão Arbitral Recorrida, com base na prova documental e, sobretudo, testemunhal, produzida pelo Requerente, ora Recorrido, concluiu que “resulta da prova produzida que a actividade relativa ao financiamento e à gestão

dos contratos, comum à concessão de crédito, está em grande parte automatizada (alínea XX da matéria de facto fixada) sendo a restante actividade relacionada com os veículos, exclusiva dos contratos de locação financeira, a que consome mais recursos gerais, por ter mais intervenções manuais (alínea YY da matéria de facto fixada).” (cf. p. 66 da Decisão Arbitral Recorrida, sublinhado do Recorrido),

H. E, em suma, que “Há, assim, uma afectação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que conferem direito à dedução (locação financeira), pelo que, em sintonia com o decidido pelo TJUE, não se pode considerar que o método imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, «reflecta objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações. Por conseguinte, tais modalidades não são suscetíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios» (acórdão do TJUE de 18-10-2018, processo C-153/17 Volkswagen Financial Services)” (cf. p. 67 da Decisão Arbitral Recorrida).

I. E é com base nestas não despidiendas diferenças factuais que as decisões em confronto contêm juízos aparentemente distintos;

J. Por um lado, e num enquadramento factual que pressupôs uma autoliquidação em que o sujeito passivo se conformou num primeiro momento com o entendimento da AT, o Acórdão Fundamento concluiu que o mesmo não havia cumprido o ónus que sobre si impendia com vista à almejada anulação do ato tributário;

K. Já na Decisão Arbitral Recorrida o que se decidiu foi que, por um lado, (i) “a prova produzida demonstra positivamente a existência de uma afectação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações tributadas de locação financeira, que conferem direito à dedução”;

L. E, por outro, que (ii) a conduta da AT, através da emissão da Liquidação Adicional, não é conforme nem com a jurisprudência do Acórdão Banco Mais, nem com a jurisprudência nacional, designadamente com as decisões que, tal como a Decisão Arbitral Recorrida, acolheram a decisão proferida pelo TJUE;

M. O que significa que a fundamentação da Decisão Arbitral Recorrida e do Acórdão Fundamento é, na verdade, compatível e complementar;

N. Isto porque que o Acórdão Banco Mais, citado e seguido no Acórdão Fundamento, concluiu que “O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.” (...)

O. E a Decisão Arbitral Recorrida concluiu, complementando a análise do TJUE, que a AT não fez qualquer prova no sentido exigido pelo Acórdão Banco Mais;

P. Resultando, bem pelo contrário, que o Recorrido fez prova bastante da prevalecente utilização e suporte dos custos de diversos serviços relacionados com a disponibilização de veículos, no âmbito dos contratos de locação financeira, e não apenas relacionados com o financiamento e gestão dos contratos;

Q. Se alguma divergência existir entre os identificados julgados, ela será circunscrita aos respetivos efeitos, pois o Acórdão Fundamento foi favorável à AT, negando o peticionado reembolso das quantias pagas, ao passo que a Decisão Arbitral Recorrida foi favorável ao sujeito passivo aqui Recorrido, determinando a anulação do ato tributário;

R. Mas tal não basta para concluir que os identificados julgados se encontram em oposição, pelo que, também com este fundamento, deve ser recusado o recurso interposto pela AT, por falta de verificação dos respetivos pressupostos legais, previstos nos artigos 25.º, n.ºs 2 e 3 do RJAMT, e 152.º do CPTA;

S. Subsidiariamente e por mera cautela haverá que notar que, caso se encontrassem verificados os pressupostos processuais para o efeito, se imporá ainda assim a improcedência do recurso porque, no caso concreto, a AT não procurou sequer obter informação sobre as “especificidades” da atividade do Recorrido que alega justificarem a aplicação dos critérios por si preconizados, nem em termos gerais, nem especificamente no que respeita ao ano de 2013;

T. Tal como não demonstrou nem concretizou a alegada existência de distorções significativas na tributação, que no entendimento da AT justificaria a aplicação da doutrina administrativa acolhida no Ofício-Circulado, violando manifestamente o seu dever de fundamentação;

U. Pelo contrário, a prova produzida pelo então Requerente e ora Recorrido permite concluir precisamente que “todas estas actividades ocorrem apenas nos contratos de locação financeira de veículos, porque o veículo é propriedade da Requerente e é disponibilizado ao cliente durante o período de duração do contrato, pelo que são actividades geradas pela disponibilização dos veículos e não pelo financiamento ou gestão dos contratos.” (cf. p. 66 da Decisão Arbitral Recorrida)

V. Desta forma, e à revelia do disposto nos artigos 174.º da Diretiva IVA e 23.º, n.º 4, do Código do IVA, a AT impôs uma “fórmula” distinta de apuramento do pro rata de dedução, restringindo-o, apenas porque estava em causa o exercício de actividades de leasing, e sem qualquer demonstração das razões de facto que, no caso concreto, levariam a tal imposição;

W. A AT não arguiu sequer que existiam no caso concreto distorções significativas de tributação e previu num Ofício-Circulado uma possibilidade que, estando prevista no artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva IVA, simplesmente não foi transposta para a legislação doméstica, tal como se defendeu na Decisão Arbitral Recorrida (em violação, aliás, do princípio da legalidade constitucionalmente consagrado) e, no entender do Recorrido, se deverá confirmar no âmbito do presente recurso,

X. Como não demonstrou, conforme dita a jurisprudência do TJUE, que a utilização dos bens e serviços pelo Recorrido era sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira.

Termos em que deverá ser negado provimento ao recurso interposto pelos IRFP, e a Decisão Arbitral Recorrida ser mantido,

Pois só assim se fará a costumada JUSTIÇA! »

*

O Exmo. magistrado do Ministério Público, notificado, emitiu pronúncia, nos termos e para os efeitos do art. 146.º n.º 1 do CPTA, concluindo que o recurso não deve ser admitido.

*

Cumpridas as formalidades legais, compete-nos decidir.

II.

A decisão arbitral recorrida (acórdão recorrido) efetuou julgamento factual, da forma que se transcreve: «

A. A Requerente é uma sociedade comercial com sede em território nacional, que exerce, a título principal, actividade no âmbito das "OUTRA INTERMEDIACÃO MONETÁRIA (CAE 64190), e a título secundário, nas "ATIVIDADES DE FACTORING" (CAE 64991);

B. A Requerente desenvolve ainda outras actividades, tais como locação financeira, factoring, ALD e concessão de crédito;

C. Para efeitos de IVA, a Requerente realiza operações isentas sem direito a dedução, operações tributadas e operações isentas com direito a dedução;

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

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

F. A Requerente no ano de 2010 celebrou o contrato de locação financeira que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que não se prevê dívida de juros;

G. Foi efectuada uma inspecção à Requerente de âmbito geral relativa ao exercício de 2013;

H. No decurso da acção inspectiva a Autoridade Tributária e Aduaneira pediu à Requerente as informações que constam do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

I. Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III.2 Imposto em Falta

III.2.1 Imposto sobre o Valor Acrescentado

III.2.1.1 Apuramento da percentagem de dedução definitiva € 3.511.126,62 (art.º 23.º do CIVA)

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

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

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

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

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

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

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

[IMAGEM]

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

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

[IMAGEM]

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

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

[IMAGEM]

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

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

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

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

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

é determinado nos termos do nº 2:

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

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

Retirando-se das disposições deste normativo:

- em primeiro lugar, que o seu âmbito de aplicação se restringe às situações em que coexistem operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem tal direito e às quais são alocados, indistintamente, bens e serviços adquiridos com imposto. De facto, tratando-se de inputs exclusivamente afetos a operações com direito a dedução do imposto, apresentando uma relação direta e imediata com essas operações, o imposto incorrido é objeto de dedução integral, nos termos do artº 20.º do CIVA. E, a contrário, no caso dos recursos adquiridos se destinarem exclusivamente a operações tributáveis, mas isentas, ou a operações não sujeitas, o imposto neles contido não será dedutível;

- em segundo lugar, que os sujeitos passivos podem optar, para efeitos de dedução do imposto que onerou os bens e serviços de utilização conjunta nos outputs com e sem direito a dedução, pela aplicação do método da afetação real ou pelo método da percentagem de dedução ou pró rata, de utilização supletiva, com o objetivo de determinar o grau de utilização desses bens e serviços naqueles grupos de operações;

- em terceiro lugar, que a Direção-geral dos Impostos [atual Autoridade Tributária e Aduaneira] pode impor condições especiais ou fazer cessar este procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

Nos casos em os sujeitos passivos têm IVA suportado em bens e serviços utilizados tanto em operações que dão direito a dedução como em operações sem direito a dedução, impõe-se a sua repartição e o conseqüente apuramento da parcela dedutível, sendo, para este efeito, aplicada ao imposto contido nessas aquisições uma percentagem de dedução que deverá refletir a medida efetiva em que aqueles bens e serviços são usados para a realização das operações com direito a dedução e das isentas sem aquele direito.

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

Ora esta percentagem de dedução ou pró rata resulta, conforme dispõe o n.º 4 do art.º 23.º do CIVA, "de uma fração que comporta no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do nº 1 do

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

Logo, da utilização deste método resulta imposto dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante das operações que permitem a dedução.

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

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

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

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

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

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

Logo, a componente "capital" corresponde à amortização do financiamento subjacente à aquisição do bem e, não constitui, por consequência, contrapartida de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, mas integra o valor tributável nos contratos de locação financeira ou de ALD, porque de outra forma nunca o Estado recuperaria o valor que lhe foi reclamado na altura da aquisição do bem, por via do mecanismo da dedução. E isto é a verdadeira essência do imposto, cujo nome é

exatamente "sobre o valor acrescentado". O "ganho" ou, se se quiser, "a margem" de cada operador, é que é a parcela sobre a qual efetivamente recai o encargo do IVA, porque o remanescente é um mero reembolso da dedução do imposto que efetuou nos seus inputs.

Assim, sendo o método da percentagem de dedução baseado apenas no volume das operações tributadas e não tributadas, pode originar distorções significativas na tributação, situação que se verifica quando o sujeito passivo exerce a atividade de locação financeira e ALD. Com efeito, porque o seu apuramento envolve o universo das operações sujeitas a imposto, ambos os membros da fração são constituídos pelo respetivo valor tributável determinado de acordo com as regras estabelecidas no art.º 16.º do CIVA. Assim, na situação em análise, e decorrente da especificidade da atividade desenvolvida, a percentagem de dedução tem na sua base de cálculo valores tributáveis que, correspondendo à contraprestação obtida ou a obter do adquirente ou destinatário, refletem os juros e outros rendimentos obtidos, como acontece nas operações de crédito, e valores tributáveis que correspondem ao somatório de duas parcelas, juros obtidos e capital reembolsado, como se verifica nas operações de locação financeira e ALD [alínea h) do n.º 2 do art.º 16.º].

É que, como vimos, a locação financeira e o ALD são formas de financiamento em que uma parte (cliente), necessitando de um bem de investimento mas não podendo (ou não querendo) despender fundos próprios, recorre a uma terceira entidade (financiador) que lhe adianta o capital, pagando diretamente o bem, que fica na sua propriedade jurídica até ao final do contrato celebrado entre ambos.

Deste modo, a atividade do financiador restringe-se a uma atividade financeira, servindo de intermediário entre o fornecedor do bem e o seu cliente na transação do bem, adquirindo-o ao primeiro e cedendo o seu uso ao segundo. O interesse do cliente reside essencialmente no financiamento que o "intermediário" lhe proporciona, e os juros por si suportados consubstanciam o resultado financeiro (o rendimento) da atividade do financiador. É deste modo uma vertente muito específica da atividade creditícia. Daí que se diga que a componente "capital" corresponde à amortização do financiamento subjacente a aquisição do bem, não obstante integre o valor tributável, não constitui contrapartida de uma transmissão de bens ou prestação de serviços.

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

Deste modo, e atendendo às especificidades da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, a percentagem de dedução ou pró rata geral, apurada nos termos daquele normativo, não tem mérito para medir o grau de consumo que as duas categorias de operações, com e sem direito a dedução, fazem dos bens e serviços que lhes são indistintamente alocados e: consequentemente, não pode ser utilizada para determinar a parcela dedutível do IVA liquidado a montante.

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

"7. (...) a afetação real é o método que, tendo por base critérios objetivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista.

8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do por rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23º é suscetível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a "distorções significativas na tributação", os sujeitos passivos que no âmbito de atividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, a afetação real com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das atividades.

9. Na aplicação do método da afetação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objetivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de Leasing ou de ALD. Neste caso a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA."

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

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

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

Considera-se assim plenamente justificado que, no apuramento da percentagem de dedução específica (ou coeficiente de imputação específico), apenas se inclua no coeficiente o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de locação financeira.

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

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

financiado/investido na aquisição do bem.

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

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

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

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

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

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

"30 Resulta do que antecede que, no que respeita, primeiro, à redação do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva, segundo, ao contexto em se insere esta disposição, terceiro, aos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade e, quarto, à finalidade do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, dessa diretiva, qualquer Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva deve garantir que as modalidades de cálculo do direito à dedução permitam estabelecer com a maior precisão a parte do IVA relativa às operações que conferem direito à dedução (v., neste sentido, acórdão BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, n.º 23).

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

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

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

34 Ora, nestas condições, o cálculo do direito a dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um pró rata de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método aplicado pela Fazenda Pública, baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas atividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o setor automóvel.

35 Face a todas as considerações que antecedem, há que responder à questão submetida que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pró rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos (...)."

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

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

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

[IMAGEM]

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

Para este efeito foram solicitados vários elementos, nomeadamente; discriminação mensal do IVA deduzido nas declarações periódicas de exercício, por percentagem de dedução específica e afetação real; contabilização da eventual regularização da percentagem de dedução; demonstração do montante do IVA suportado no exercício (incluindo regularizações) relativamente ao qual o Banco aplicou o método da percentagem de dedução, indicando se existe(m) rubrica(s) específica(s) para a sua contabilização (identificando as mesmas se aplicável).

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

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

[IMAGEM]

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

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

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

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

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

Exm.º(s) Senhor(es)

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

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

K. Na sequência da inspeção, a Administração Aduaneira emitiu liquidação de IVA relativa ao ano de 2013 e de juros

compensatórios subsequentes com os números 2016 015252355 e 2016 00000076323, respectivamente (documentos n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

L. Em 31-08-2016, a Requerente apresentou impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

M. Em 09-06-2016, a Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças do Porto - 5 (o órgão de execução fiscal), as garantias bancárias n.º 182-02-0007813 e n.º 182-02-0007822, para suspender as execuções fiscais n.ºs 3190201601072803 e 3190201601072811, instauradas para cobrança coerciva das quantias liquidadas (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

N. A Requerente suportou com as garantias bancárias n.º 182-02-0007813 e n.º 182- 02-0007822 as despesas que constam do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral e do documento n.º 1 juntos com as alegações, cujos teores se dão como reproduzidos;

O. A prestação e manutenção daquelas garantias bancárias, implicou para a Requerente despesas no montante de € 112.063,82, relativamente à garantia bancária n.º 182-02-0007813, e de € 8.786,82, relativamente à garantia bancária n.º 182-02-0006878 (documentos n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral e n.º 1 junto com as alegações da Requerente);

P. Em 30-01-2009, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30108, publicado em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30108.pdf, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

7. Face à actual redacção do artigo 23.º, a afectação real é o método que, tendo por base critérios objectivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista.

8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”, os sujeitos passivos que no âmbito de actividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do n.º 2 do artigo 23º do CIVA, a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades.

9. Na aplicação do método da afectação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23º do CIVA.

Q. Em 04-06-2019, a Requerente apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto requerimento de extinção da instância (certidão electrónica, junta com o pedido de pronúncia arbitral, obtida com o código WG36-XUK4-S9NV-1IG0, em <https://certidaojudicial.justica.gov.pt/consulta>);

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

Em face da não limitação dos poderes de cognição da matéria de facto aos factos alegados nos articulados iniciais, que decorre do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, consideram-se ainda provados os seguintes factos:

S. A pedido da inspecção tributária a Requerente

- indicou todos os cálculos do pro rata provisório, com listas de todos os valores de proveitos relevantes;
- a correcção final do pro rata definitivo;
- as bases mensais do IVA;
- contabilização das amortizações relativas aos contratos de locação financeira e ALD (depoimento da testemunha B.....);

T. A Autoridade Tributária e Aduaneira não pediu à Requerente outros elementos relativamente ao IVA, tendo feito apenas pedidos gerais, com excepção de dois pedidos relativos a contratos de locação financeira imobiliária em que o Banco A..... tinha renunciado a isenção do IVA (depoimentos das testemunhas B..... e C.....);

U. Todos os pedidos de esclarecimento feitos pela inspecção tributária foram respondidos por escrito pela Requerente (depoimentos das testemunhas B..... e C.....);

V. A Autoridade Tributária e Aduaneira, na inspecção, não pediu à Requerente informações sobre a estrutura de ganhos e custos da Requerente no âmbito da locação financeira (depoimentos das testemunhas B..... e C.....);

W. Se o pedido referido tivesse sido efectuado, o Banco teria de fazer os cálculos, pois o Banco não os tinha feitos (depoimento da testemunha B.....);

X. Na inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira fez uma análise, por amostra, a facturas de locação financeira mobiliária e imobiliária emitidas pelo Banco, bem como de certificados de renúncia à isenção desta (depoimento da testemunha C.....);

Y. O Banco além de locação financeira tinha actividade de locação operacional de imóveis (depoimento da testemunha C.....);

Z. Segundo as contas apresentadas pela Requerente, as actividades de locação financeira geravam cerca de 28 milhões de euros de rendimentos e consumiam nove vezes mais recursos gerais do que o crédito à habitação, o que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou ser uma distorção (depoimento da testemunha C.....);

AA. A inspecção tributária não pediu ao Banco contabilidade analítica relativa aos ganhos e gastos derivados da actividade de locação financeira (depoimento da testemunha C.....);

BB. Não foi analisado pela Autoridade Tributária e Aduaneira na inspecção a medida do montante global de gastos do Banco que foi afecto à actividade de locação financeira (depoimento da testemunha C.....);

CC. Não foi colocada ao Banco qualquer questão relativa ao peso da locação financeira na estrutura de custos (depoimento

da testemunha C.....);

DD. A Autoridade Tributária e Aduaneira, na inspecção tributária, não ponderou a possibilidade de a actividade de locação financeira implicar maior utilização de recursos gerais do que a actividade de concessão de crédito (depoimento da testemunha C.....);

EE. O Banco não explicou se os gastos de recursos gerais eram mais utilizados com a disponibilização dos veículos ou com o financiamento e a gestão dos contratos de locação financeira, mas isso não foi pedido pela inspecção tributária (depoimento da testemunha C.....);

FF. Os contratos de locação financeira imobiliária exigem do Banco mais actividade do que a relativa aos outros contratos de locação financeira e a restante actividade de concessão de crédito, não só a relativa à realização de escritura, mas, por se tratar de contratos em que o Banco está a financiar obras e a acompanhar a sua realização, ao longo da vida do contrato (depoimentos das testemunhas B..... e D.....);

GG. Gerir uma carteira de crédito limita-se essencialmente debitar as prestações e liquidar impostos do selo (depoimento da testemunha D.....);

HH. Os contratos de locação financeira implicam mais actividades do Banco que os contratos de concessão de crédito, que decorrem do facto de o Banco ser o proprietário dos bens locados durante a vigência do contrato, como, entre outras, no caso de veículos, as relativas a:

- controle da aquisição do veículo e sua entrega ao cliente;
- controle da contratação de seguro pelo cliente;
- relativamente a pagamento de IUC liquidado em nome do banco que vai ter de ser repercutido no cliente;
- pagamento de portagens por passagem indevida do locatário em via verde (receber notificações, identificar o locatário, facturar ao locatário para pagamento do valor da portagem, apresentar reclamações), são situações que ocorrem em muito grandes quantidades;
- problemas com as relações com fornecedores;
- acidentes com os veículos com perda total, em que o Banco tem de intervir no processo de indemnização e venda dos salvados;
- situações relativas a viaturas pesadas de transportes internacionais que tem de ser resolvidas contactando entidades estrangeiras;
- divergências entre os valores de IVA que os locatários e o Banco indicam à Autoridade Tributária e Aduaneira e contabilizações em períodos de IVA diferentes, que exigem do Banco intervenções junto dos fornecedores e da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- nos casos em que o locatário não faz opção de compra ou deixa de pagar a viatura, em que o Banco vai ter de solicitar a

sua restituição, contratar empresas para a sua recolha enquanto não é colocada no mercado, pagar IUC enquanto a viatura está na posse do Banco;

- infracções de trânsito, em que o Banco é notificado para identificar o condutor da viatura;
- há necessidade de fazer registos e alterações de registos quando os bens são registáveis;
- há situações em que ocorre o falecimento do locatário e é necessário decidir o que fazer em relação ao contrato;
- há locação financeira de máquinas de movimentação de terras que não estão homologadas, em que é necessário tratar da homologação e obter a matrícula;
- há na locação financeira casos de cessão da posição contratual, que não ocorrem no crédito automóvel;
- na locação financeira imobiliária é o Banco que exerce todas as funções do proprietário, tendo inclusivamente de tratar de questões de constituição de propriedade horizontal, condomínio ou expropriações ou questões relativas a prédios devolutos e todos os assuntos relacionados com a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- ocorrem situações em que necessário recorrer a consultadoria jurídica e fiscal; (depoimentos das testemunhas B..... e D.....);

II. Há situações em que há importação dos bens locados, em que o Banco tem de intervir nas alfândegas, preenchendo a necessária documentação: (depoimento da testemunha B.....);

JJ. Há situações na locação financeira de aeronaves em que o Banco tem de pagar taxas (depoimento da testemunha B.....);

KK. As ocorrências variam conforme o tipo de bem locado e, em relação a bens do mesmo tipo (depoimentos das testemunhas B..... e D.....);

LL. No início dos contratos, o Banco tem de fazer o contrato, receber a factura do fornecedor, receber o comprovativo de que foi entregue ao locatário acertar e fazer encontro de contas com o fornecedor sobre as rendas nos casos em que há sinal, como emissão de facturas e notas de crédito e eventuais correcções (depoimento da testemunha B.....);

MM. O trabalho administrativo referido varia em cada contrato de locação financeira, mas não existe nos contratos de concessão de crédito (depoimento da testemunha B.....);

NN. A carga administrativa dos contratos de locação financeira está distribuída pelos balcões do Banco, que estabelecem as relações comerciais com os clientes, e intervêm nos contratos de locação financeira a generalidade das áreas especializadas do Banco, como a área de gestão de contratos, a área de direcção de operações, a área que trata da contabilidade, a assessoria fiscal, a área de marketing para angariar contratos e a área da recuperação de crédito (depoimentos das testemunhas B..... e D.....);

OO. Os contratos de locação financeira têm uma carga administrativa grande derivada da forma contabilística das operações, como é o caso do controle das contas dos fornecedores, verificação dos juros, que é complexa por haver alterações de taxas

(depoimento da testemunha B.....);

PP. Quer no início dos contratos, quer durante a sua vigência a carga administrativa dos contratos de locação financeira é muito superior à dos contratos de concessão de crédito que, quando não há falta de pagamento de prestações, funcionam de forma automática, após o seu início, até ao termo do contrato (depoimento da testemunha B.....);

QQ. A margem do Banco não se limita aos juros, sendo cobradas comissões e há contratos em que nem sequer há juros, por os fornecedores oferecerem ao público campanhas de compra a prazo sem juros, situação em que os contratos de locação financeira são efectuados sem juros e em que o fornecedor oferece uma contrapartida ao Banco através de desconto no preço que este tem a pagar para adquirir a viatura, o que sucedeu nalguns casos, de dimensão reduzida para o universo global de contratos de locação financeira da Requerente, no ano de 2013 (depoimento da testemunha B.....);

RR. O Banco tem outros rendimentos provenientes dos contratos de locação financeira nos casos em que não é feita pelo locatário opção de compra ou as rendas deixam de ser pagas e é recuperado o veículo, situação em que o Banco vende os veículos ou faz com eles novos contratos de locação financeira (depoimento da testemunha B.....);

SS. Há encargos em que o Banco tem de incorrer que não são repercutidos directamente nos clientes, como sucede com os gastos gerais (por exemplo, electricidade, comunicações, material de economato), embora sejam ponderados para fixar a taxa de juro (depoimento da testemunha B.....);

TT. O Banco em 2013 não tinha um departamento autónomo para os assuntos de locação financeira, mas poderá haver determinadas tarefas especializadas que são realizadas por determinados funcionários (depoimento da testemunha B.....);

UU. O valor residual pelo qual os clientes de locação financeira podem, adquirir os veículos no final dos contratos, é propositadamente baixo, para os clientes fazerem essa opção, o que sucede na maior parte dos casos (depoimento da testemunha B.....);

VV. Sucede frequentemente que os clientes não tenham meios para pagar as rendas e os veículos são entregues ao Banco, normalmente por via judicial (depoimento da testemunha B.....);

WW. Nos casos em que não há aquisição dos veículos, o Banco recorre a empresas especializadas, quer para o seu levantamento quer para a sua guarda, quer, por vezes, para a sua venda (depoimento da testemunha B.....);

XX. A parte financeira dos contratos de locação financeira, designadamente o grande parte automatizada, como a generalidade da actividade financeira do Banco (depoimento da testemunha B.....);

YY. A restante actividade, relacionada com os veículos é que tendencialmente consome mais recursos gerais, por ter mais intervenções manuais (depoimento da testemunha B.....);

ZZ. Apesar de ser maior a actividade desenvolvida pelo Banco nos contratos de locação financeira que do que nos de concessão de crédito, a taxa de juro dos contratos de locação financeira é normalmente mais baixa do que a dos contratos de concessão de crédito, porque o facto de a propriedade dos bens ser do Banco diminui o risco da operação (depoimento da testemunha B.....);

AAA. A taxa de juro varia em função do risco do cliente e da tipologia do contrato, designadamente em termos de prazo, e não em função dos recursos necessários para realizar a actividade, designadamente os custos administrativos associados (depoimentos das testemunhas B..... e D.....);

BBB. O Banco tem normalmente dezenas de milhar de contratos de locação financeira em carteira (depoimento da testemunha B.....);

CCC. O Banco tinha centenas de balcões em 2013 (depoimento da testemunha B.....);

DDD. Em todos os balcões do Banco há colaboradores que intervêm na actividade de locação financeira, contactando os clientes, sendo possível fazer em qualquer deles um contrato de locação financeira (depoimentos das testemunhas B..... e D.....);

EEE. Não é possível fazer uma quantificação exacta dos consumos de gastos gerais na generalidade dos balcões (depoimento da testemunha B.....);

FFF. O Banco também tem crédito automóvel (depoimento da testemunha B.....);

GGG. Não há diferença, derivada do regime do IVA, entre o que o cliente tem de pagar quando faz opção pelo crédito automóvel e quando opta pela locação financeira (depoimento da testemunha B.....);

HHH. A equipa no departamento central destinada a tratar dos incidentes de locação financeira tem oito pessoas e há cerca de 25 pessoas que tratam da actividade normal dos contratos de locação financeira, como facturação, introdução de dados no sistema informático e relações com fornecedores (depoimento da testemunha D.....);

III. Há actividades no âmbito da locação financeira para que não estão previstas comissões e, quando isso sucede, não são facturadas aos clientes (depoimento da testemunha D.....);

JJJ. Na locação financeira, a actividade posterior à fase inicial de aquisição e formalização do contrato e registo da aquisição, inclui mais tarefas do que a fase inicial e estão previstas no preçário da Requerente comissões específicas para a remuneração directa de alguns tipos dessas actividades financeira (depoimentos das testemunhas B..... e D.....);

KKK. No ano de 2013, houve uma considerável quantidade de recursos de utilização mista que foram afectos à actividade de locação financeira nas centenas de balcões de que o Banco dispunha e no departamento ventral em que dispôs de oito pessoas exclusivamente dedicadas à actividade de locação financeira, para além de outras parcialmente afectas a tal actividade (depoimentos das testemunhas B..... e D.....).

2.2. Factos não provados

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

2.2.2. Não se provou que as comissões previstas para os contratos de locação financeira englobem todos os gastos que o Banco tem de suportar relacionados com esses contratos.

A testemunha B..... afirmou não saber como são calculadas as comissões.

A testemunha D..... também não mostrou saber como são determinadas as comissões, dizendo, inclusivamente, que não sabe se há algum modelo científico que explique a razão de a comissão de formalização de contratos ser 150 euros e se ela cobra ou não as despesas e manifestou o entendimento de as comissões são fixadas tendo em conta o que o mercado pratica. Esta testemunha que não conhece muito bem o preçário, que considerou «uma coisa esotérica».

2.2.3. Não se provou que o preçário de comissões publicitado actualmente pelo Banco seja idêntico ao que vigorava em 2013. A testemunha D..... afirmou conhecer o preçário, mas ser «coisa a que não liga muito» e que «achava que sim», o que indicia que se trata de um mero palpite da testemunha, que não deixa transparecer adequado do preçário actual e do que vigorava em 2013, o que é corroborado por outras expressões como «não sei ou sei».

2.2.4. Não se apurou como são determinadas as taxas de juro, designadamente se são nelas considerados os gastos gerais. A testemunha B..... afirmou não saber, como são determinadas das taxas de juro, limitando-se a admitir que possa suceder que gastos gerais estejam nelas ponderados. Esclareceu ainda a testemunha que desconhece que alguma vez tenha sido feito um estudo para apurar como é feita a distribuição dos custos gerais pelas várias áreas de actividade do banco.

2.2.5. Não se provou as exactas percentagens da utilização de recursos de utilização mista pela Requerente relacionada com as operações de locação financeira, designadamente, em 2013, em que medida essa utilização foi determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes ou pela disponibilização dos veículos.

Para além de veículos, a Requerente também celebra contratos de locação financeira de máquinas e imobiliário, não se apurando quais as percentagens de recursos de utilização mista que são utilizados nestas actividades.

Na verdade, da prova produzida resultam os tipos de actividades desenvolvidas pela Requerente, mas não a quantificação exacta da utilização de recursos de utilização mista afectos a qualquer delas, designadamente em 2013. »

No aresto fundamento, foi relevada a seguinte matéria de facto: «

(...)

1) Foi emitida, pela área de gestão tributária do IVA - gabinete do subdirector-geral dos impostos, instrução administrativa, correspondente ao ofício n° 30.108, de 30.01.2009, da qual consta designadamente o seguinte:

“1. O ofício circulado n° 30103, de 2008.04.23, do Gabinete do Subdirector-Geral da área de Gestão do IVA, procedeu à divulgação de instruções genéricas no sentido de uniformizar a interpretação a dar às alterações introduzidas ao artigo 23° do Código do IVA (CIVA), de assegurar o correcto enquadramento das várias actividades face aos novos preceitos, de estabelecer os procedimentos a serem seguidos na determinação da dedução do imposto e, ainda, de clarificar os critérios a utilizar, quando haja recurso à afectação real na determinação do quantum do imposto a deduzir e sempre que esteja em causa bens e serviços de utilização mista.

2. De acordo com as referidas instruções e seguindo as regras do artigo 23° do CIVA, para apurar o imposto dedutível contido em bens e/ou serviços de utilização mista, aplica-se supletivamente o método da percentagem ou pro rata, excepto quando estejam em causa operações não decorrentes de urna actividade económica, caso em que é obrigatória a afectação real. Nos demais casos, a afectação real é facultativa podendo, no entanto, a Administração Tributária impor esse método de

imputação quando a aplicação do pro rata conduza a distorções significativas na tributação (nº 3 art. 23º)

3. No caso de utilização da afectação real, obrigatória ou facultativa, e segundo o nº 2 do artigo 23º, o sujeito passivo para determinar o grau de afectação ou utilização dos bens e serviços à realização de operações que conferem direito a dedução ou de operações que não conferem esse direito, deve recorrer a critérios objectivos devendo, em qualquer dos casos, a determinação desses critérios objectivos ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da actividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de actividade económica relevante.

4. Os critérios adoptados podem ser corrigidos ou alterados pela DGCI, com os devidos fundamentos de facto e de direito, ou, se for caso disso, fazer cessar a utilização do método, se se verificar a ocorrência de distorções significativas na tributação.

5. No caso específico das entidades financeiras que desenvolvem igualmente actividades de Leasing ou de ALD, a prática conjunta de operações de concessão de crédito e de locação tributada, incluindo a locação financeira, implica, quando houver bens e serviços adquiridos que sejam conjuntamente utilizados em ambas, a necessidade de recorrer às disposições do artigo 23º do CIVA para apuramento da parcela do imposto suportado, que é passível de direito a dedução.

6. Face à anterior redacção do artigo 23º do CIVA, no âmbito da aplicação do método da afectação real, sempre que não fosse viável a aplicação da afectação no cálculo do IVA dedutível relativamente a bens de utilização mista, a solução encontrada e seguida pelos Serviços como sendo a que mais se aproximava da neutralidade desejada, foi no sentido de ser aplicada uma proporção entre os dois tipos de operações, de forma a determinar, o mais aproximadamente possível, a afectação dos inputs a cada uma delas.

No entanto, não estava aqui em causa a aplicação do nº 4 do artigo 23º do IVA mas do apuramento do imposto dedutível mediante a aplicação de um pro rata específico, uma vez que previamente o método utilizado fora o da afectação real.

7. Face à actual redacção do artigo 23º, a afectação real é o método que, tendo por base critérios objectivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível nos bens e serviços de utilização mista.

8. Nesse sentido, considerando que o apuramento do IVA dedutível segundo a aplicação do pro rata geral estabelecido no nº 4 do artigo 23º do CIVA é susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados pela falta de coerência das variáveis nele utilizadas, ou seja, pode conduzir a “distorções significativas na tributação”, os sujeitos passivos que no âmbito de actividades financeiras pratiquem operações de Leasing ou de ALD, devem utilizar, nos termos do nº 2 do artigo 23º do CIVA, a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços, de modo a determinar o montante de IVA a deduzir relativamente ao conjunto das actividades.

9. Na aplicação do método da afectação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD.

Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do nº 4 do artigo 23º do CIVA” (cfr. fls. 165 a 167).

2) A impugnante foi constituída por escritura pública outorgada em dezembro de 1996, então com a designação, SA, tendo sido indicado como objeto social a realização de operações bancárias e financeiras e prestação de serviços

conexos, designadamente a concessão de crédito ao consumo e a locação financeira (cfr. fls. 175 e 76).

3) A impugnante, no exercício da sua atividade e nomeadamente em 2010, estava enquadrada no regime normal mensal de IVA e realizou operações financeiras isentas de IVA, a par de operações sujeitas a IVA, designadamente operações de locação mobiliária, consubstanciadas em celebração de contratos de locação financeira (leasing) e contratos de aluguer de veículo automóvel sem condutor (ALD financeiro), onde se prevê a possibilidade de compra do veículo pelo locatário (cfr. fls. 258 a 283).

4) No âmbito das operações de locação mencionadas em 3), designadamente em 2010, a impugnante, em alguns casos a solicitação e por indicação dos locatários, adquiriu determinados veículos, pagando integralmente o respetivo preço e entregando-os ao locatário para seu uso e fruição (cfr. fls. 258 a 283).

5) Na sequência do mencionado em 3) e 4), eram pagas à impugnante, pelos locatários, rendas, as quais englobam uma parte relativa a amortização financeira e outra parte relativa a juros e outros encargos, renda essa sujeita a IVA (cfr. fls. 258 a 283 e 286).

6) A parte da renda mencionada em 5) relativa a amortização financeira era registada na contabilidade da impugnante a crédito da conta 22.

7) A parte da renda mencionada em 5) relativa a juros era registada na contabilidade da impugnante como proveito.

8) No âmbito dos contratos de locação mencionados em 3), resolvidos por motivo de perda total do bem, os locatários pagaram à impugnante o valor correspondente ao capital em dívida, sendo emitida a correspondente fatura pela impugnante com IVA (cfr. fls. 258 a 272 e 285).

9) Na sequência da celebração dos contratos de locação mencionados em 3), resolvidos por incumprimento ou nos quais não houve transmissão da propriedade, a impugnante vendeu os veículos a diversas entidades, sendo emitida a correspondente fatura pela impugnante, com IVA (cfr. fls. 284).

10) Na concessão de crédito para estudo, viagens ou mobiliário e outras não sujeitas a IVA a impugnante não liquidou IVA, liquidando o Imposto do Selo na parte relativa aos juros (cfr. fls. 288 e 289).

11) Durante o ano de 2010 a impugnante apurou um volume de faturação, relativo a leasing e ALD financeiro no valor de 264.684.163,31 Eur. (cfr. fls. 163).

12) Durante o ano de 2010 a impugnante apurou um volume de faturação, relativo a concessão de crédito no valor de 84.914.092,66 Eur. (cfr. fls. 163).

13) Durante o ano de 2010, a impugnante suportou custos, em relação aos quais não conseguiu determinar especificamente a que operações, das mencionadas em 3), respeitavam.

14) Durante o ano de 2010, a impugnante utilizou dois métodos para cálculo do IVA dedutível:

a) Afetação real, relativo à atividade de locação financeira e à atividade isenta de IVA, quanto aos custos nos quais foi possível estabelecer um nexo direto e imediato;

b) Pro rata específico, relativo aos custos comuns à atividade tributada e à atividade isenta, mencionados em 13) (cfr. fls. 163).

15) Durante o ano de 2010, a impugnante utilizou, nas declarações periódicas de IVA relativas aos meses compreendidos entre janeiro e novembro, um pro rata provisório de 69%, (cfr. declarações periódicas constantes de fls, 129 a 162 e 210 a 219).

16) O pro rata provisório mencionado em a incluiu, nos respetivos numerador e denominador, entre outros os valores mencionados em 5), 8) e 9).

17) A impugnante calculou um pro rata definitivo para 2010 de 24%, com base em entendimento da AT mencionado na instrução administrativa referida em a), calculado considerando no numerador o valor de 25.826.262,96 Eur. e no denominador o valor de 110.740.355,62 Eur. (cfr. mapa de cálculo constante de fls. 163).

18) Na sequência do referido em 17), a impugnante apresentou declaração de periódica de IVA relativa ao mês de dezembro de 2010, considerando os métodos mencionados em 14) e o valor do pro rata mencionado em 17), na qual declarou os seguintes valores:

a) Campo 61: 943,442,32 Eur.;

b) Campo 94: 1.632.562,74 Eur. (fls. 206 e 207).

2.2. Quanto a factos não provados, exarou-se o seguinte:

«Com interesse para a decisão e em cumprimento do ordenado no douto Acórdão do STA, de 03.06.2015 referido supra (Recurso n.º 970/13-30), considera-se não provado o seguinte facto:

A) Os custos mencionados em 13) respeitam em parte à disponibilização, por parte da impugnante, dos veículos objeto dos contratos de locação referidos entre 3) e 5).

Não existem outros factos, provados ou não provados, em face das possíveis soluções de direito, com interesse para a decisão da causa.» »

As questões, que o presente recurso coloca sob a nossa jurisdição (em destaque agregador, respeitantes à admissibilidade do mesmo/verificação do preenchimento dos respetivos requisitos substantivos (Destaca-se que o acórdão fundamento é comum, o mesmo nos dois processos.) e, sequentemente, ao mérito da pretensão da rte), foram, todas, objeto de discussão, análise, valoração e veredicto, no acórdão, do STA, de 24 de março de 2021, no processo n.º 87/20.0BALSb, votado, unanimemente, por todos os Juizes Conselheiros integrantes da Secção de Contencioso Tributário, no âmbito, como in casu, de recurso para uniformização de jurisprudência (Fixada com esta formulação: « Nos termos do disposto no art. 23.º, n.º 2, do CIVA, conjugado com a alínea b) do seu n.º 3, a AT pode obrigar o sujeito passivo que efectua operações que conferem o direito a dedução e operações que não conferem esse direito, a estruturar a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações através da afectação real de todos ou

parte dos bens ou serviços, quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza ou possa conduzir a distorções significativas na tributação. »).

Neste cenário, de total unanimidade, sucessivamente repetida, em obediência ao disposto no art. 8.º n.º 3 do Código Civil (CC), porque concordamos, continuada e integralmente, com o que, ali, ficou decidido e respetivos fundamentos, remetemos para a fundamentação jurídica, adotada no aresto acabado de convocar, como suporte da decisão que se seguirá.

Contudo, antes desta, presente o teor dos pontos B. e C. das conclusões da contra-alegação do rdo, impõe-se-nos, casuisticamente, versar a amplitude da, que se irá decretar, anulação (e não a revogação) do aresto arbitral recorrido.

Compulsado este, com relevo no tratamento da matéria coligida, achamos os considerandos que passamos a transcrever: « (...)

A Autoridade Tributária e Aduaneira veio a interpor recurso da decisão arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 30-09-2020, decidiu, por maioria, conceder provimento ao recurso e «anular a decisão arbitral recorrida, que deve ser substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito nos termos acima apontados».

Na sequência do envio do processo ao CAAD, foram notificados da decisão os Árbitros que proferiram a decisão recorrida.

A decisão do Supremo Tribunal Administrativo e a indicação de que a decisão arbitral deve ser substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito aos factos, suscitou algumas questões, quanto à possibilidade de intervenção dos Árbitros que proferiram a decisão arbitral e quanto aos seus poderes de cognição quanto a factos não alegados, que foram decididas, por maioria, na decisão interlocutória de 21-10-2020, em que, em suma:

- considerou-se reconstituído o Tribunal Arbitral, com os mesmos Árbitros, tendo como pressuposto a interpretação de que a decisão do Supremo Tribunal Administrativo terá entendido aplicar subsidiariamente aos recursos para uniformização de jurisprudência as normas que regulam os recursos de revista em processo civil, designadamente o artigo 683.º, n.º 1, do CPC em que se prevê que o Supremo, «depois de definir o direito aplicável, manda julgar novamente a causa, em harmonia com a decisão de direito, pelos mesmos juízes que intervieram no primeiro julgamento, sempre que possível»;
- considerou-se que o decidido na decisão arbitral de 31-10-2019 sobre questões que não foram objecto do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, terá de manter-se o decidido, por força artigo 635.º, n.º 5, do CPC, o que sucede quanto às seguintes questões:

- falta de fundamentação da liquidação de IVA;
- falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios;
- inadmissibilidade constitucional da imposição de um método inovador de cálculo do pro rata de dedução através de ofício circulado;
- erro sobre os pressupostos de facto, por a Administração Tributária considerar, sem que tal se tenha provado, que a utilização de bens ou serviços mistos foi sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos bens.

(...).

De qualquer modo, como a anterior decisão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30-09-2020, proferida no processo 95/19.3BALSb, foi proferida em recurso interposto no presente processo e transitou em julgado, tem de se aplicar o decidido, por força do preceituado no artigo 205.º, n.º 2, da CRP.

(...).

3.2. Vício de falta de fundamentação

O decidido sobre este vício na decisão arbitral de 31-10-2019, não foi objecto do recurso interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao Supremo Tribunal Administrativo, pelo que «os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo» [artigo 635.º, n.º 5, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Assim, reafirma-se aqui o que já está decidido sobre os vícios de falta de fundamentação.

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

3.2.1. Questão da falta de fundamentação da liquidação de IVA

(...).

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

(...). »

A valoração deste conjunto de argumentos, subscritos por dois dos árbitros intervenientes, imediatamente, nos força à conclusão de haver sido cometido erro, objetivo, na avaliação dos efeitos do julgado no acórdão, do STA, de 30 de setembro de 2020 (anteriormente, proferido no mesmo processo arbitral).

Efetivamente, este, sem prejuízo da, concreta, forma encontrada para abordar as questões que reputou suscitadas no primeiro recurso, foi expresso, explícito, na decisão de anular a decisão arbitral, então, recorrida, ou seja, decretou o, integral, desaparecimento desta da ordem jurídica, sem excluir qualquer segmento da mesma, portanto, laborando no pressuposto de que, em função das posições, então, assumidas por recorrente e recorrido, nas respetivas alegações e contra-alegações, a questão fundamental de direito a dirimir (e invocada como objeto de julgamentos opostos) era a mesma, para ambos, pelo que, aquela anulação não deixava pontas soltas, franjas de fundamentos, sub-repticiamente, operantes, capazes de porem em causa a operatividade da eficácia visada com a mesma.

Ademais, a relevância do disposto no art. 635.º n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), em sede de recurso, extraordinário, para uniformização de jurisprudência, tem de efetivar-se, com as devidas adaptações, em primeira linha, ser operado com atenção pela imposição, ao tribunal de recurso, de (sendo o caso) decidir a questão controvertida, com, óbvia e necessariamente, as implicações que possam decorrer para a estabilidade de outros aspetos disputados no processo. Pedra angular desta modalidade de recurso é “a mesma questão fundamental de direito”, sendo, pois, em função dela que se deve discutir e fazer a delimitação objetiva de cada apelo.

Em suma, o decidido na pretérita decisão arbitral, sob o identificado “Vício da falta de fundamentação”, foi abrangido pela sua anulação, determinada pelo acórdão, do STA, de 30 de setembro de 2020, emitido no processo n.º 95/19.3BALS e, forçosamente, não subsiste ao mesmo efeito (anulação integral), que irá ser decidido quanto ao aresto arbitral nestes autos recorrido, com base numa pretensa cobertura da eficácia do caso julgado.

III.

Pelo exposto, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, acordamos:

- conhecer do mérito deste recurso para uniformização de jurisprudência e dar-lhe provimento;
- anular a decisão arbitral recorrida, nos termos supra delimitados.

*

Custas pelo recorrido, com dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, devida pelo valor da ação superior a € 275.000,00, por virtude, desde logo, do cariz, maioritariamente, remissivo deste acórdão.

*

Não procedemos à junção de cópia do acórdão remetido, porque, além do mais, se encontra disponível no sítio www.dgsi.pt (com acesso livre).

*

Comunique-se ao caad.

[texto redigido em meio informático e revisto]

Lisboa, 26 de janeiro de 2022

Aníbal Augusto Ruivo Ferraz (relator) - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia - José Gomes Correia - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (voto vencido) - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo

Vencido.

Embora concorde com a conclusão – que extraio da decisão que fez vencimento – segundo a qual a anulação da pretérita decisão arbitral teve como efeito o desaparecimento dessa decisão arbitral da ordem jurídica (sobretudo por entender que o pretérito recurso teve por objeto a contradição das decisões, quaisquer que fossem os seus fundamentos – e que, por isso, não houve parte da decisão ali recorrida que não tivesse feito parte do recurso), não posso deixar de observar que o Tribunal Arbitral, embora tivesse invocado o trânsito do decidido anteriormente quanto a certos vícios, acabou por reafirmar ali o anteriormente decidido, o que só posso interpretar como uma nova decisão com os mesmos fundamentos da decisão anterior.

Assim sendo, desvalorizaria a aparente contradição entre a invocação do julgado anterior e a reafirmação dos seus fundamentos num novo julgamento e avançaria para a análise da substância do decidido.

E, em concreto, concluiria que não está demonstrada a oposição entre as decisões se, não estando já em causa a pré-compreensão jurídica dos factos considerados relevantes (e que determinou a anterior anulação), a decisão tomada no acórdão ora recorrido tem por base a conclusão de que a liquidação ali impugnada padece de diversos vícios e relativamente a parte deles não vem invocada a oposição.

Nuno Bastos

Fonte: <http://www.dgsi.pt>