SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2021

Sumário: Acórdão do STA de 24 de Março de 2021, no Processo n.º 87/20.0BALSB — Pleno da 2.ª Secção. Uniformiza a Jurisprudência nos seguintes termos: «Nos termos do disposto no artigo 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.»

Acórdão do STA de 24 de Março de 2021, no Processo n.º 87/20.0BALSB — Pleno da 2.ª Secção

Recurso para uniformização de jurisprudência da decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD no processo n.º 854/2019-T

Recorrente: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

Recorrida: «Banco A…, S. A.»

1 — RELATÓRIO

1.1 — A AT veio, ao abrigo do disposto no art. 25.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, interpor recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, para uniformização de jurisprudência, da decisão arbitral proferida em 9 de Junho de 2020 pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) no processo n.º 854/2019-T ([1]), por oposição com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 15 de Novembro de 2017 no processo com o n.º 485/17 ([2]). Alegou o recurso, com conclusões do seguinte teor:

«*A. O Recurso Para Uniformização de Jurisprudência previsto e regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos tem como finalidade a resolução de um conflito sobre a mesma questão fundamental de direito, devendo o STA, no caso concreto, proceder à anulação da decisão arbitral e realizar nova apreciação da questão em litígio quando suscitada e demonstrada tal contradição pela parte vencida.*

B. Nos termos do artigo 25.º/2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), 'a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo'.

C. De acordo com o n.º 3 do citado artigo, 'ao recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral'.

D. Quanto ao estabelecido pelas regras que determinam os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, resulta que, para que se tenha por verificada a oposição de acórdãos, é necessário que: a) *As situações de facto sejam substancialmente idênticas; b*) *Haja identidade na questão fundamental de direito; c*) *Se tenha perfilhado nos dois arestos uma solução oposta; e d*) *A oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas.*

E. Para que se considere que há oposição de soluções jurídicas, entende a jurisprudência do STA que ambos os acórdãos devem versar sobre situações fácticas substancialmente idênticas.

F. Tal como refere o acórdão do STA proferido a 2010-12-07 no âmbito do processo n.º 0511/06: 'Para que exista oposição, não é exigível uma total identidade de factos — que muito raramente se verificará — mas, antes, que eles preencham a mesma hipótese normativa, isto é, concretizem a mesma fattispecie legal.'

G. 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.

H. Subjacente ao acórdão recorrido, foi dada como provada a factualidade narrada nas alegações, para cuja leitura se remete.

I. Subjacente ao Acórdão Fundamento, foi dada como provada a factualidade narrada nas alegações, para cuja leitura também se remete.

J. Entre o acórdão recorrido e o Acórdão Fundamento existe uma manifesta identidade de situações de facto.

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

L. 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*).

M. Ambas corrigiram valores deduzidos ao longo de um período fiscal (2012/10, 2012/11, 2012/12 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.*

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

O. No acórdão recorrido, nas declarações periódicas de IVA em causa para o exercício de 2012, a Recorrida não incluiu no cálculo do pro rata o valor das amortizações financeiras relativos aos contratos de locação financeira (leasing e ALD), *aplicando por essa via uma percentagem de pro rata de 22 %, o que se traduziu na dedução em sede de IVA dos gastos de natureza mista no montante de € 146.325,67, com base na instrução administrativa 30.108.*

P. Ao incluir no cálculo do pro rata o valor das amortizações financeiras e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados, foi apurado o pro rata definitivo de 66 % e o valor dedutível em sede de IVA de € 437.048,18.

Q. No acórdão fundamento, a Autora apurou um montante a deduzir distinto do apurado por recurso ao pro rata provisório, tendo sido calculado um pro rata definitivo para 2010 de 24 %, com base em entendimento da AT mencionado na instrução administrativa 30.018.

R. Ao incluir no cálculo do pro rata o valor das amortizações financeiras para o ano de 2010, o pro rata apurado (provisório) fixava-se em 69 %.

S. Ambas imputam aos actos de autoliquidação de IVA vícios de violação de lei, por entenderem que nos termos do artigo 23.º, n.os 2, 3 e 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.

T. Enquanto que no acórdão fundamento se entendeu 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, a decisão arbitral entendeu, por oposição, e remetendo para o decidido nos acórdãos 309/2017-T e 765/2019-T, que a referida norma da Sexta Directiva não foi transposta para o direito interno e, como tal, deve constar do denominador da fracção a totalidade da renda (juros e capital*), *bem como que o artigo 23.º, n.º 3, do Código do IVA não contém qualquer menção que permita à Autoridade Tributária impor condições à percentagem de dedução relativamente a um sujeito passivo que opta pelo método do pro rata, para além das instruções objectivas que são fornecidas por aquele artigo, no seu n.º 4, recusando dessa forma a aplicação do Ofício-circulado n.º 30108/2009.*

U. 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.

V. Estava em causa em ambos os processos aferir da determinação da percentagem do IVA dedutível, resultante dos custos suportados pelo sujeito passivo com serviços de utilização mista, afectos tanto a operações tributadas como a operações isentas; Aferir se a Autoridade Tributária pode impor a uma Instituição de Crédito que seja sujeito passivo misto em sede de IVA que, na determinação do pro rata dedutível para efeitos do cálculo deste imposto, considere apenas os juros, excluindo da fracção a parte referente à amortização das rendas dos contratos de locação financeira e os valores de alienação/abate por destruição dos bens locados.

W. O acórdão arbitral decidiu por remissão argumentativa ao que foi julgado nos processos 309/2017-T e 765/2019-T, cujos excertos se encontram transcritos nas alegações, para cuja leitura se remete.

X. Os fundamentos que escoram a decisão arbitral e que assentam nos processos 309/2017-T e 765/2019-T saem reforçados, quando, acerca da alegada falta de demonstração dos pressupostos necessários à actuação da Autoridade Tributária, o Tribunal arbitral decide 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 legislativo 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]****. Na verdade, a força vinculativa das circulares e outras resoluções da Autoridade Tributária e Aduaneira de natureza geral e abstracta, publicitadas, circunscreve-se à ordem administrativa, pois resulta somente da autoridade hierárquica dos agentes de onde provêm e dos deveres de acatamento dos subordinados aos quais se dirigem. Por isso, as orientações genéricas da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente quanto à interpretação da lei fiscal, apenas vinculam os funcionários sobre quem o emissor tem posição superior na hierarquia, mas essas orientações não vinculam os particulares, cidadãos ou contribuintes, nem os tribunais, que devem interpretar e aplicar as leis fiscais sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela administração fiscal através dos referidos 'despachos genéricos, das circulares e das instruções' (artigo 203.º da CRP)."*

Y. Tanto no acórdão recorrido como no Acórdão Fundamento, a questão relevante de direito para a prolação das respectivas decisões situa-se em igual plano, isto porque, perante idêntica situação de facto, estava em causa saber no processo decidido pelo STA se à face do decidido pelo TJUE no âmbito do processo C-183/13 podia ou não o Estado Português, através do Ofício-Circulado n.º 30.108, 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.

Z. No Acórdão Fundamento, conforme excertos transcritos em sede de alegações, para cuja leitura se remete, decidiu-se no sentido diametralmente oposto.

AA. Tal como é salientado nas alegações apresentadas pelo Banco recorrente no Acórdão fundamento, pontos 5), *7*) e *14*), *o tribunal de primeira instância considerou, naquele caso, que nos termos conjugados do artigo 23.º, n.os 2 e 3, do CIVA, a Autoridade Tributária podia aplicar o método de imputação específico previsto no Ofício-Circulado n.º 30108/2009, o qual não é contrário e é, em alternativa, compaginável — desde que concorra para um apuramento mais preciso do direito à dedução —, com o n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.*

BB. De notar, também, que conforme é salientado no parecer emitido pelo Representante do Ministério Público, constante na redacção do Acórdão Fundamento:

'Neste contexto a interpretação das normas constantes do art. 23.º, n.os 2 e 3, do CIVA, expressa no Ofício-Circulado n.º 30103, de 23.04.2008, do gabinete do Subdirector-geral da área de gestão do IVA, em conformidade com o qual o sujeito passivo procedeu à autoliquidação controvertida do IVA não enferma de ilegalidade, harmonizando-se com a interpretação do art. 17.º, n.º 5, 3.º parágrafo, alínea c), *Sexta Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 7 Maio 1977 efectuada no acórdão do TJUE (cf. designadamente, considerandos 16/19, 33 e 34).'*

CC. Enquanto que no Acórdão Fundamento se entendeu, na senda do Processo C-183/13, que os Estados-Membros, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), *da Directiva IVA, reproduzida no ordenamento interno pelo artigo 23.º, n.os 2, 3 e 4, do CIVA, podem, através de Ofício-Circulado, 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, já no acórdão recorrido se entendeu no sentido oposto.*

DD. O Acórdão Fundamento entendeu que, de acordo com o decidido pelo TJUE, C-183/13, o artigo 23.º, n.os 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.*

EE. Concluiu-se 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 ínsita no ofício circulado n.º 30.108, de 30-01-2009.

FF. O Acórdão Fundamento invocado, de resto, está em linha de convergência com o teor de outros Acórdãos do STA, de que, a título de exemplo, se dá conta o processo n.º 01075/13, de 29-10-2014.

GG. O Acórdão Fundamento está também em linha com a mais recente jurisprudência do STA sobre a matéria, no âmbito dos processos n.os 52/19.0BALSB e 7/19.4BALSB.

HH. Observando a factualidade do acórdão arbitral, infere-se que o Tribunal não concluiu se a utilização dos bens e serviços de utilização mista são sobretudo determinados pela aquisição e disponibilização dos veículos, se determinados pelo financiamento e gestão dos contratos.

II. Devê-lo-ia ter feito, através do princípio do inquisitório, poder que lhe está conferido, e considerando tanto o Acórdão Banco Mais como todos os Acórdãos produzidos pelo STA a respeito da presente matéria, que sucessivamente têm determinado a baixa dos processos para os Tribunais de primeira instância, a fim de que providenciem nova fase de instrução para a ampliação da matéria de facto, com o propósito de definir se no âmbito dos contratos de locação financeira os custos promíscuos são incorridos sobretudo no âmbito da aquisição e disponibilização dos veículos, se no financiamento e gestão dos contratos.

JJ. A respeito dos inputs no seio dos contratos de locação financeira, bem aponta, no seu voto de vencido, a Dr.ª Sofia Ricardo Borges que se está perante uma união ou coligação de contratos, o que:

"Como quer que seja, ele implica um contrato de compra e venda que o precede e, desde logo, elementos próprios da locação, com todas as complexidades que daí poderão advir. Tendo o legislador permitido a aplicação supletiva, em certa medida, de normas próprias da locação

(cf. Código Civil), aquilo que ficou mais patente foi o afastamento, legislativamente querido e claramente adoptado, desse regime geral. Queremos referir-nos, em termos breves, a que no contrato de lf — cf. DL n.º 149/9519 — ao contrário do que seria a regra numa locação, os riscos, encargos, responsabilidades em geral relativas ao bem correm pelo lado do locatário, não obstante não ser ele o proprietário. Ou seja, o locador fica, na lf, liberto daquilo que são as obrigações regra do proprietário no regime geral da locação. Entre o mais, não corre por conta dele o risco do perecimento do bem, sendo a obrigação de segurar o bem do locatário; não corre por conta dele locador, mas sim por conta do locatário, a obrigação de realizar reparações, mesmo que necessárias ou urgentes; ao locatário é reconhecido o direito de fazer uso de acções possessórias, sendo a ele locatário que compete defender a integridade do bem e o respectivo gozo; o locador não responde pelos vícios do bem, nem pela sua inadequação aos fins do contrato; as despesas de transporte, seguro, montagem, instalação e reparação do bem, assim como as necessárias à sua eventual devolução ao locador ficam a cargo do locatário, salvo estipulação em contrário; como assim também o risco de perda e deterioração do bem. Tudo cf. artigos 10.º, 12.º, 13.º, 14.º, 15.º do DL n.º 149/95. Sendo ainda elucidativo, quanto a nós, o art. 22.º do mesmo Diploma, sob a epígrafe 'Operações anteriores ao contrato', ao determinar que se, antes de celebrado o contrato de lf, 'qualquer interessado [tiver] procedido à encomenda de bens, com vista a contrato futuro, entende-se que actua por sua conta e risco, não podendo o locador ser, de algum modo, responsabilizado por prejuízos eventuais decorrentes da não conclusão do contrato, [...]*'. Tudo a configurar, parece-nos líquido, uma relação na qual o locador, não obstante se tornar proprietário, fica desresponsabilizado (afastado) de praticamente tudo (senão tudo) o que sejam as obrigações regra de um proprietário. Posto isto, parece-nos evidente decorrência do próprio regime legal, os custos (inputs) em que o locador incorre para a disponibilização dos veículos aos locatários, como proprietário sui generis que os 'aluga', circunscrever-se-ão essencialmente ao da aquisição do veículo (supra tratado). Incorrendo, a par desses, como será de admitir, em custos de financiamento e gestão dos contratos. Será pois neste último contexto — custos de financiamento e gestão dos contratos — que se detectarão com relevo, é a nossa maneira de ver, possíveis inputs promíscuos."*

KK. Neste sentido, o Acórdão do TJUE Banco Mais conclui que:

'A este propósito, há que observar que, embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o sector 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 dos veículos.'

LL. O core business da Recorrida situa-se no âmbito dos contratos de locação financeira em que, por contrapartida da referida prestação de serviços, o locatário fica obrigado a pagar uma retribuição, a qual assume a forma de renda.

MM. Ao arrepio do que vem sendo decidido pelo STA e do que foi sublinhado no âmbito do Acórdão Banco Mais, entendeu o tribunal arbitral ancorar também a sua decisão na doutrina acolhida no Acórdão do TJUE C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, onde foi julgado que sempre que as modalidades de cálculo da dedução não tenham em conta uma afectação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confiram direito à dedução, não se pode considerar que tais modalidades reflictam objectivamente a parte real das despesas efectuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações.

NN. Acrescentando que o método postulado na lei portuguesa e a que se refere o Acórdão Banco Mais não é susceptível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

OO. Salvo o devido respeito, no Acórdão Volkswagen Financial Services (UK) Ltd estava em causa uma sociedade financeira do Reino Unido — que também realizava operações de leasing automóvel —, mas cujo direito do Reino Unido, diferentemente do que acontece em Portugal, obrigava à desagregação das rendas de leasing em duas operações para efeitos de IVA.

PP. A componente do juro estava isenta de imposto e apenas a componente da amortização era tributada, sendo que, a somar a isto, as autoridades fiscais locais também excluíam a componente de amortização do pro rata, por entenderem que os custos mistos estavam predominantemente associados à componente juro do financiamento, que era o cerne da actividade.

QQ. Assim, estando a componente juros isenta enquanto operação de crédito, o método aplicado pelo Reino Unido tinha um resultado mais gravoso para os contribuintes e não tão rigoroso quanto o assumido a nível nacional, uma vez que para o cálculo da percentagem de dedução, não eram tidas em conta as despesas com os bens e serviços repercutidos na componente juros.

RR. O raciocínio do Acórdão Volkswagen não pode ser aplicado à situação em concreto, porquanto o IVA incide sobre a totalidade da renda, abarcando a componente juro; componente, essa, que, de acordo com o Acórdão do TJUE C-183/13, e que é secundado pelo Acórdão Fundamento, constitui a contrapartida dos custos (bens e serviços) incorridos no financiamento e na gestão dos contratos de locação financeira suportados pelo locador financeiro, uma vez que constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o sector automóvel — ponto 34 do Acórdão TJUE C-183/134.

SS. Não é possível retirar da factualidade dada como provada no acórdão arbitral que os custos mistos tenham sido preponderantemente determinados pela disponibilização dos veículos e não tanto pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes.

TT. A tese defendida pela ora Recorrente entronca com o que doutrinalmente vem defendido por Saldanha Sanches e João Gama: 'O IVA suportado pela entidade isenta na sua actividade económica deve ser equivalente à receita gerada por essa mesma actividade' — v. g. Saldanha Sanches e João Gama, Pro Rata revisitado: Actividade económica, Actividade Acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJCE, CTF, n.º 417 Janeiro-Junho 2006, pág. 111.

UU. Atendendo ao disposto no artigo 19.º da Sexta Directiva e ao art. 23.º, n.º 1, do CIVA, o objectivo normativo é o de encontrar um modo de afastar a dedução dos custos de IVA respeitantes a actividades isentas, limitando assim o alcance da dedução adequando-a ao modo de funcionamento do sistema do IVA.

VV. A jurisprudência comunitária, no Caso Polysar, C-60/90, de 20/06/1991, encontrou uma primeira solução com base na interpretação do conceito de actividade económica em termos de IVA, tendo considerado que a mera detenção de participações financeiras sem intervenção na gestão de outras empresas não constitui actividade económica, não existindo, por isso, direito a qualquer dedução.

WW. Mais tarde, no Caso Sofitam, C-333/91, de 22/06/1993, e, sobre o direito à dedução de uma holding mista que tinha quantificado o seu reembolso do IVA suportado sem levar em conta os dividendos que tinha recebido, o TJUE decidiu que a percepção de dividendos não entra no campo de aplicação do IVA e que, por isso, os dividendos são estranhos ao sistema do direito à dedução.

XX. Seguindo o método da afectação real, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respectivos bens será totalmente dedutível.

YY. Quanto ao critério a utilizar na repartição dos custos comuns, na impossibilidade de adopção de um critério mais objectivo, poderá ser utilizada a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito a dedução) para determinar ou estimar a afectação dos inputs aos dois tipos de operações.

ZZ. No cálculo da referida proporção deverá considerar-se apenas o valor que excede o valor dos custos específicos utilizados nas operações tributadas, já que, através da aplicação do método de afectação real, aqueles custos são directamente imputados e o respectivo IVA é integralmente dedutível.

AAA. A não ser assim, permitir-se-á um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduzirá a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

BBB. 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'.*

CCC. O Acórdão Fundamento invocado, de resto, está em linha de convergência com o teor de outros Acórdãos do STA, de que, a título de exemplo, se dá conta o processo n.º 01075/13, de 29-10-2014, cujo sumário se deixa transcrito: 'Os Bancos, cujo tipo de negócio passe também pela celebração de contratos de Leasing e ALD, v. g. de veículos automóveis, devem incluir no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os bens e serviços de utilização mista apenas a parte das rendas pagas pelos clientes no âmbito daqueles seus contratos, que corresponde aos juros'.

DDD. Por fim, chamar à atenção para uma habilidade semântica, truncada, efectuada na decisão arbitral, que respeita a um dos segmentos da linha de argumentação adoptada para sustentar a declaração da ilegalidade dos actos tributários em questão.

EEE. O Tribunal, sem nunca o dizer expressamente, acaba por afirmar, de forma indirecta, que o Ofício-Circulado n.º 31308/2009 não consubstancia a materialização do artigo 23.º, n.os 2 e 3, última parte do CIVA.

FFF. É errado, porquanto, quando concatenados, os aludidos números referem que sempre que o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas e que sempre que os métodos da afectação real e do pro rata — este último, conforme retratado no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA — conduzam a distorções significativas da concorrência, 'a Direcção-Geral dos Impostos pode 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', o que aconteceu na situação em apreço.

GGG. Esta possibilidade encontra-se, de resto conforme abundantemente já mencionado acima, tanto no Acórdão Banco Mais, como nos sucessivos Acórdãos lavrados pelo STA, de que é exemplo o seu mais recente, o 52/19.0BALSB:

"Ora, nesta perspectiva a norma do art. 23.º, n.º 2, do CIVA, ao permitir que Administração tributária imponha condições especiais no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada na Directiva do IVA — art. 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da sexta directiva, quando ali se estabelece que, 'todavia, os Estados-membros podem: autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou parte dos bens ou serviços'."

HHH. 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.

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

Termos em que, com o douto 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, consequentemente, revogada a decisão arbitral recorrida, sendo substituída por outra consentânea com o quadro jurídico vigente, como é de Direito e Justiça.»

1.2 — O recurso foi admitido.

1.3 — A Recorrida apresentou contra-alegações, com conclusões do seguinte teor:

«*A. Em Primeiro lugar, cumpre referir que a Recorrida considera que não se verificam os pressupostos para a admissão do presente recurso jurisdicional de uniformização de jurisprudência nos termos do artigo 152.º do CPTA (*ex vi *artigo 25.º, n.º 3, do RJAT).*

B. Com efeito, no acórdão fundamento, foi dado como não provado que 'A) *Os custos mencionados em 13*) *respeitam em parte à disponibilização, por parte da impugnante, dos veículos objecto dos contratos de locação referidos entre 3*) *e 5*)*.' E, por ter sido dado como não provado este facto, o STA convoca a jurisprudência do TJUE (Caso Banco-Mais processo C-183/13*), *nos seguintes termos: '**Além de que foi também em obediência a essa decisão de ampliação da matéria de facto** (com vista à aplicação da doutrina do acórdão do TJUE), **que o tribunal a quo julgou não ter ficado provado que os custos (suportados em 2010) relativamente aos quais não se conseguira apurar, especificamente, a que tipo de operações estavam associados** (se a operações financeiras isentas de IVA ou a operações tributadas de locação mobiliária, tendo por objecto veículos automóveis, traduzidas na celebração de contratos de leasing e ALD) **respeitassem à disponibilização dos veículos objecto dos contratos**.'*

C. Ou seja, no acórdão fundamento, a decisão assenta no facto não provado (o de que '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*)*', tendo sido a esse facto aplicado o direito em linha com o entendimento do Caso Banco-Mais.*

*D. No acórdão arbitral recorrido não foi dado como não provado semelhante facto, o que pode constatar da leitura da matéria de facto dada como provada e não provada no mesmo. E foi ainda decidido: **Este tribunal considera que, tendo em vista a finalidade da tributação em IVA, se deve considerar que os clientes da Requerente que recorrem a contratos de locação financeira e aluguer de longa duração não o fazem sobretudo determinados pela função de financiamento e gestão dos contratos, <u>mas sim pela função de poder beneficiar do gozo da coisa locada</u>**.*

E. Analisado o teor do acórdão recorrido constata-se pois que o Tribunal Recorrido entende os contratos de leasing e ALD da aqui Recorrida (Requerente no pedido arbitral) são determinados pela disponibilização das viaturas, e não pela função de financiamento, pelo que os custos comuns serão também ditados pela disponibilização das viaturas e não pelo financiamento (se os contratos em apreço servem para disponibilizar viaturas — gozo da coisa — então os custos têm este propósito).

*F. Esta constatação é, por conseguinte, suficiente para se julgar inadmissível o recurso interposto pela AT por **<u>não existir identidade quanto à situação fáctica e jurídica</u>**:*

(i) *No acórdão fundamento ter-se-á entendido (facto dado como não provado) que os custos não são determinados pela disponibilização da viatura, o que não sucedeu no acórdão recorrido (tal não foi dado como provado), pelo que não há identidade da situação de facto;*

(ii) *No acórdão recorrido entendeu-se, compulsando o Acórdão do TJUE Caso Banco-Mais, que '*[...] *se deve considerar que os clientes da Requerente que recorrem a contratos de locação financeira e aluguer de longa duração não o fazem sobretudo determinados pela função de financiamento e gestão dos contratos, mas sim pela função de poder beneficiar do gozo da coisa locada':*

(iii) *Ou seja, o acórdão arbitral recorrido perfilha pois entendimento consentâneo com o acórdão fundamento (que convoca o acórdão do TJUE — Caso 'Banco Mais') quando refere que: Este tribunal considera que, tendo em vista a finalidade da tributação em IVA, se deve considerar que **<u>os clientes da Requerente que recorrem a contratos de locação financeira e aluguer de longa duração não o fazem sobretudo determinados pela função de financiamento e gestão dos contratos, mas sim pela função de poder beneficiar do gozo da coisa locada</u>**;*

(iv) *Assim, não há também oposição quanto à questão de direito entre o acórdão recorrido e o fundamento: o acórdão recorrido perfilhou a jurisprudência do TJUE do Caso Banco-Mais ao entender que os contratos de leasing/ALD da Recorrida (ali Requerente) são determinados pela disponibilização das viaturas (gozo da coisa locada).*

*G. Por sua vez, como foi recentemente decidido pelo STA, no processo n.º 01/20.2BALSB, de 30.09.2020, em que o acórdão fundamento é precisamente o mesmo que subjaz a este recurso (ie., o proferido processo n.º 0485/17): **Cumpre ainda ter presente que enquanto na situação do acórdão fundamento a AT demonstrou que a aplicação do pro rata na situação concreta conduziria a distorções significativas na tributação, na situação da decisão arbitral recorrida não fez essa demonstração, que constitui condição necessária para a aplicação do coeficiente de imputação directa — cf. alínea b) do n.º 3 do art. 23.º do CIVA**.*

*H. Ora, também neste acórdão recorrido, **a AT não fez prova de que a aplicação do pro rata conduzia a distorções significativas de tributação. E no acórdão fundamento tê-lo-á feito**.*

*I. **Repise-se, pois, que no acórdão arbitral recorrido a AT não fez aquela demonstração, que constitui condição necessária para a aplicação do coeficiente de imputação directa** — cf. alínea b) do n.º 3 do art. 23.º do CIVA, como decidiu este STA no processo n.º 01/20.2BALSB. Assim, face ao disposto no Acórdão n.º 01/20.2BALSB, **considera a Recorrida que também não existe identidade fáctica e jurídica das questões suscitadas entre os dois julgados, devendo não ser admitido o recurso interposto pela AT**.*

J. Caso assim não se entenda e este Venerando Tribunal entenda que se encontram preenchidos os requisitos para a sua admissão, sempre se dirá então que: a Recorrida considera desde sempre que, à luz do direito constituído, a AT não pode mitigar o seu pro rata *(através da substração das rendas, das alienações e indemnizações) nos moldes ditados pelo Ofício-Circulado n.º 30108 (que não é lei como é sabido), uma vez que NADA na letra da lei o permite. Com efeito, analisando o artigo 23.º do Código do IVA (ou qualquer outra disposição deste Código), não se concede outra opinião, tendo sido detalhadamente explicado na petição arbitral (que se reproduz para todos os efeitos legais) os motivos da discordância com a posição da AT.*

K. Assim, embora sabendo da tarefa herculeana que lhe assiste, a Recorrida não se conforma com a jurisprudência do STA que sobre esta matéria tem sido sancionada, e, quanto mais não seja por mero dever de ofício, vem novamente suscitar nestas contra-alegações essas mesmas questões que espera serem elucidadas pelo julgador, sob pena de a função jurisdicional não contribuir para, em definitivo, resolver este litígio.

L. Quanto à interpretação do Caso "Banco-Mais", conclui-se que o TJUE tão só consentiu no afastamento do método do pro rata *quando aferido em função do volume de negócios, mas cometeu ao tribunal nacional avaliar a função económica dos contratos de locação, na actividade do locatário, a fim de averiguar se os clientes dos sujeitos passivos que recorrem a tais contratos o fazem sobretudo determinados pela função de financiamento e gestão dos contratos.*

*M. **Nada mais se retira do Caso 'Banco-Mais', muito menos que a AT possa, por Ofício, legislar, com carácter geral, abstracto e eficácia externa**, pois, quanto às concretas disposições do direito nacional caberá sempre a pronúncia pelos órgãos jurisdicionais nacionais.*

*N. Apelando à conclusão contida no parágrafo 35 do Acórdão do TJUE no Caso 'Banco-Mais', refere-se 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**'. Nesta última parte, o TJUE cometeu, pois, a função ao órgão jurisdicional de avaliar então a função económica da locação financeira.*

*O. A este propósito, entendeu o acórdão recorrido que, no caso em concreto: Este tribunal considera que, tendo em vista a finalidade da tributação em IVA, se deve considerar que **os clientes da Requerente que recorrem a contratos de locação financeira e aluguer de longa duração não o fazem sobretudo determinados pela função de financiamento e gestão dos contratos, mas sim pela função de poder beneficiar do gozo da coisa locada**.*

P. Motivo pelo qual, o acórdão recorrido fez uma correcta interpretação do Direito à luz da jurisprudência do TJUE (Caso Banco-Mais) e do acórdão fundamento.

Q. O Acórdão do TJUE proferido em 18.10.2018, no ***processo C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, doravante 'Caso Volkswagen'****, veio repensar expressamente a jurisprudência proferida no Caso Banco Mais.*

R. ISTO É: de acordo com a jurisprudência mais recente do TJUE, repensando explicitamente a jurisprudência do Caso Banco Mais, foi esclarecido que 'os Estados-Membros não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que ***esse método não é susceptível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios****' [acórdão de 18-10-2018, processo C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK) Ltd].*

*S. Na verdade, volvidos vários anos sobre o Caso 'Banco-Mais', mostrou-se o TJUE no Caso 'Volkswagen' preocupado em mitigar (para não referir mesmo, corrigir) os efeitos da interpretação daquele primeiro aresto. E afirma que '****importa garantir o direito à dedução do IVA, sem o subordinar a um critério relativo, designadamente, ao resultado da actividade económica do sujeito passivo****'.*

T. Diga-se que a situação escrutinada naquele aresto não diverge da situação da Recorrida. No Caso Volkswagen, o contribuinte era uma instituição financeira que se dedica a adquirir os veículos da marca VWFS para, sob a forma de vários produtos financeiros, entre os quais a locação financeira, os disponibilizar aos clientes, sendo um sujeito passivo misto. Para efeitos de dedução do IVA dos custos gerais, pretendia a VWFS estipular um critério pro rata *junto da administração fiscal, apurando-se o volume de negócios de cada um dos sectores, entre os quais o da locação financeira que terá de ter em conta o volume desta actividade (incluindo a aquisição dos veículos).*

U. Neste contexto, o TJUE decidiu não ser de afastar o valor dos veículos em locação financeira (o que, vertendo para a situação sub judice*, se reconduz à amortização financeira), para calcular o IVA dedutível dos custos comuns, e concluiu que o seu afastamento não permitiria apurar, de forma mais precisa, sob pena de ofensa do princípio da neutralidade do IVA, o imposto dedutível.*

*V. Face ao exposto, e tendo em conta esta decisão mais recente do TJUE, que tem carácter vinculativo para os Tribunais Nacionais, permite-nos concluir que '****o método preconizado pela Administração Tributária, que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, também sob esta perspectiva é incompatível com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006*** *[a que corresponde que alínea c) do n.º 5 do artigo 17.º da 6.ª Directiva]' (cf. acórdão arbitral proferido no processo 854/2019-T),* ***o que se invoca para todos os efeitos legais****.*

W. Assim, a jurisprudência do Caso Volkswagen permite, afastar, precisamente a jurisprudência do Caso 'Banco-Mais', e estando os tribunais nacionais vinculados à mesma, deverá ser, na aplicação do direito, tida em consideração, sendo que, caso se suscitem dúvidas na aplicação do direito comunitário, dever-se-á então submeter novo reenvio prejudicial da questão para o TJUE.

X. ***No acórdão recorrido considerou-se, ao arrimo de variadíssimas decisões arbitrais nele citadas, que, em qualquer caso, não é consentido pela Constituição da República Portuguesa (CRP) que****, com carácter geral e abstracto e eficácia externa,* ***venha a ser regulado o direito à dedução do IVA, pela AT através de direito circulatório****, ainda para mais quanto diz respeito a matéria de reserva de lei da Assembleia da República.*

Y. E também esta questão não foi, ainda, resolvida pela jurisprudência deste STA.

Z. ***Ora, entendendo o acórdão fundamento que a lei conferiu essa possibilidade à AT (ie., que transpôs devidamente a Directiva IVA e que a AT pode pelo Ofício-Circulado 30108, ao abrigo da possibilidade que legislativamente lhe foi conferida, regular/definir/modelar o*** **pro rata** ***previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA), então:***

AA. ***Invoca-se,*** *assim,* ***expressamente e para todos os efeitos legais, que os n.os 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA ao permitir à AT*** *(à margem do processo legislativo estabelecido na CRP)* ***através de circular interna (Ofício-Circulado 30108) definir e restringir o direito à dedução do IVA dos contribuintes, com carácter geral e abstracto, e eficácia externa, através de uma diferente modelação do método*** **pro rata** ***previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA*** *(excluindo, para efeitos de apuramento da percentagem de dedução, do numerador e do denominador da fracção a parte da renda correspondente à amortização)* ***são MATERIAL e FORMALMENTE INCONSTITUCIONAIS por violação dos princípios da separação dos poderes***

*(artigos 2.º e 111.º da CRP)**, do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, do princípio da legalidade tributária** (103.º, n.º 2, da CRP) **e da reserva de lei da Assembleia da República** [165.º, n.º 1, alínea i), da CRP].*

BB. Acresce que, não tendo essa possibilidade sido legislativamente prevista, a AT não a pode aplicar, pois está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua actuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT) e explicitado no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, pelo que uma interpretação segundo a qual os n.os 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA lhe confere, à AT, tal possibilidade, também é violadora do princípio da legalidade da actuação da AT (artigo 266.º, n.º 2, da CRP).

*CC. Não pode a Recorrida deixar de novamente realçar que **um Ofício-Circulado**, ie., o Ofício-Circulado n.º 30108, **não é lei, e é por Ofício-Circulado que está a ser regulado o direito à dedução em IVA**.*

DD. Como não se desconhece, o princípio da legalidade tributária, previsto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), *impõe que 'os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes'.*

EE. A definição (através de restrição in casu*) do âmbito do direito à dedução do IVA **carece de aprovação através de Lei da Assembleia da República ou por decreto-lei Autorizado do Governo** [artigo 165.º, n.º 1, i), da CRP]*, ***não podendo ser delimitado por Ofício-Circulado** (que não é lei e nem sequer emana de um órgão de soberania com poderes legislativos).*

FF. Além do mais, a CRP não consente que a lei possa conferir essa possibilidade à AT, para 'legislar', como não consente que se atribua a um acto (que não é lei nem decreto-lei autorizado) o poder de, com eficácia externa, regular uma determinada matéria, estando pois violando o n.º 5 do artigo 112.º da CRP.

GG. Os n.os 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA, ao conferirem à AT, por Ofício-Circulado, modelar o pro rata *previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, com carácter geral, abstracto, e eficácia externa, violam frontalmente o n.º 5 do artigo 112.º da CRP e o princípio da tipicidade da lei. E **jamais pode uma lei ou decreto-lei consentir que a um Ofício lhe seja conferida aquela eficácia externa e a aplicação geral e abstracta, em especial, em matéria de impostos** (que é de reserva de lei).*

HH. Também os princípios da separação dos ponderes (artigos 2.º e 111.º da CRP) não se compatibilizam com a permissão conferida pelos n.os 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA à AT para legislar ou modificar, por Ofício-Circulado, em matéria de dedução do IVA, mitigando o pro rata *previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, uma vez que tal poder apenas é conferido ao poder legislativo [Assembleia da República do Governo devidamente autorizado nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP*].*

II. Por último, nos termos do n.º 2 do artigo 266.º da CRP, 'os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé', preceito este igualmente violado pelos n.os 2 e 3 do artigo 23.º do Código do IVA ao conferirem à AT a possibilidade de mitigar o pro rata *previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, porquanto, como se viu, jamais por Ofício pode ser regulada com carácter geral, abstracto e eficácia externa o direito à dedução do IVA.*

Nestes termos, e nos mais de direito, deve o recurso interposto pela AT ser julgado totalmente improcedente e, em consequência, ser mantida na ordem jurídica o acórdão arbitral recorrido.

Deve ainda ser declarada a inconstitucionalidade formal e material dos artigos 23.º, n.os 2 e 3, do Código do IVA, nos termos acima expostos, por violação dos princípios da separação dos poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, do princípio da legalidade tributária (103.º, n.º 2, da CRP), da reserva de lei da Assembleia da República [165.º, n.º 1, alínea i), da CRP], e do princípio da legalidade da actuação da AT (artigo 266.º, n.º 2, da CRP).

Assim se fazendo Justiça!»

1.4 — Dada vista ao Ministério Público, a Procuradora-Geral-Adjunta neste Supremo Tribunal emitiu parecer no qual, após enunciar os requisitos de admissibilidade do recurso, se pronunciou no sentido de que este deve ser admitido e deve «*ser concedido provimento ao recurso, anulando-se*

a decisão arbitral recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que, após ampliação da matéria de facto, aplique o regime jurídico sustentado», com a seguinte fundamentação:

«[...] *entendemos ser de seguir a posição do Acórdão fundamento.*

Com efeito, no Acórdão do TJUE de 10.07.2014, proferido no processo C-183/13, na sequência de pedido de reenvio suscitado no âmbito do recurso 1017/12 que correu termos no STA e em que estava em causa situação similar, o TJUE pronunciou-se nos seguintes termos:

'O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), *da Sexta Directiva 77/07388/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: 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 determinado pelo financiamento e pela gestão desses contactos, o que incumbe ao órgão jurisdicional verificar.'*

Também o STA tem vindo a entender de forma reiterada que o TJUE no acórdão supra referido, sustenta a posição de que a norma do artigo 23.º/2/3 do CIVA reproduz, em substância, a regra de determinação do direito à dedução enunciada no artigo 17.º/5/3.º parágrafo c) *da Sexta Directiva (acórdãos de 17/06/2015-P. 01874/13, 27/01/2016-P.0331/14, de 15/11/2017-P 0485/17, de 9/10/2019-P.040114.7BEPRT e de 27-11-2019-P.0977/07.5BELRS).*

Como se escreveu no douto Acórdão do STA de 27/11/2019-P.0977/07.5BELRS, em que estava em causa situação similar:

'…Independentemente de se concordar ou não com a interpretação efectuada pelo TJUE, o primado do direito da União Europeia impõe a aceitação da mesma.

Com efeito, como se sublinhou no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 17.06.2015, proferido no recurso 956/13, o TJUE é uma instituição da União Europeia (art. 13.º, n.º 1, do TFUE) vinculativa (atento o princípio do precedente vinculativo), na medida em que as decisões do TJUE devem ser acatadas por todos os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros: não só o tribunal que reenvia fica vinculado à interpretação decidida pelo TJUE, como também, do mesmo modo e em questão idêntica, ficam vinculados todos os demais.

Ora a questão de saber, quando a utilização desses bens e serviços (de utilização mista) seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira, tal como enunciada e definida pelo TJUE, incumbe em primeira linha ao tribunal recorrido.'

No entanto, no caso em apreço, não resulta do probatório e dos autos se a utilização dos bens e serviços de utilização mista é ou não, sobretudo, determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira.

Ora, como também se entendeu, no douto Acórdão supra referido, entre outros, '…a aquisição dessa matéria de facto para os autos e para a qual o STA é incompetente é essencial para, em função da jurisprudência do TJUE, aferir se a parcela das rendas dos contratos relativa à amortização do capital deve ou não constar, na sua acepção plena, do numerador e do denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução. (Cf., também neste sentido, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 4.03.2015 processo n.º 1017/12 e 81/13, de 3.06.2015 processo n.º 970/13, de 17.06.2015 processos n.ºs 1874/13 e 956/13, de 27.01.2016 processo n.º 331/14, bem como o recente acórdão de 09.10.2019, recurso 0401/14.7.BEPRT.) Porém, o tribunal recorrido, apesar de já ter sopesado na sua decisão o referido acórdão do TJUE não retirou sobre a factualidade apurada, a ilação ou juízo de facto sobre se a utilização desses bens e serviços de utilização mista (como, por exemplo, os referidos pela impugnante no art. 44.º

da petição inicial) é ou não, sobretudo, determinado pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira…'

No caso em análise, também se verifica não resultar do probatório da decisão arbitral recorrida se a utilização dos bens e serviços de utilização mista é ou não, sobretudo, determinada pelo financiamento e pela gestão dos contractos de locação financeira.

Em consequência, padece a decisão recorrida de um défice na fixação dos elementos de facto pertinentes para a discussão do aspecto jurídico da causa.

Tornando-se necessária a ampliação da matéria de facto, impõe-se a anulação, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 682.º do CPC, da decisão arbitral impugnada, para ser substituída por outra que decida após a ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o regime jurídico sustentado.»

1.5 — Cumpre apreciar e decidir, em conferência no Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

2 — FUNDAMENTAÇÃO

2.1 — DE FACTO

2.1.1 — No acórdão arbitral recorrido foram estabelecidos os seguintes factos provados:

«*A*) *A Requerente é uma instituição de crédito que desenvolve simultaneamente actividade de locação financeira e aluguer de longa duração (ALD);*

B) *No dia 15 de Novembro de 2012, a Requerente submeteu, via Internet, a declaração periódica de IVA relativa ao mês de Outubro de 2012 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);*

C) *No dia 12 de Dezembro de 2012, a Requerente submeteu, via Internet, a declaração periódica de IVA relativa ao mês de Novembro de 2012 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);*

D) *No dia 21 de Janeiro de 2013, a Requerente submeteu, via Internet, a declaração periódica de IVA relativa ao mês de Dezembro de 2012 (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);*

E) *A Requerente é, para efeitos de IVA, um sujeito passivo misto (realiza operações que conferem o direito a dedução e operações que não conferem direito a dedução);*

F) *Nas declarações periódicas relativas aos três períodos do exercício de 2012 aqui em causa, o IVA foi determinado com base no cálculo do* pro rata *provisório, correspondente ao* pro rata *definitivo para o exercício de 2011;*

G) *Na declaração do período 2012/12, apresentada a 21 de Janeiro de 2013, a Requerente corrigiu os valores deduzidos ao longo do ano de acordo com o* pro rata *determinado para o exercício de 2012;*

H) *Nessas mesmas declarações, a Requerente, na determinação do cálculo do* pro rata*, excluiu do numerador as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);*

I) *Incluindo no cálculo do* pro rata *o valor das amortizações financeiras e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados apura-se o* pro rata *definitivo de 66 % para o ano de 2011 e o valor de IVA dedutível de € 437.048,18 nos três períodos a que se referem as declarações impugnadas (documentos n.os 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, artigos 14.º e 15.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionados);*

J) *Não incluindo no cálculo do* pro rata *o valor das amortizações financeiras e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados, apura-se o* pro rata *definitivo de 22 % para o ano de 2011 e, nos três períodos a que se referem as declarações impugnadas, fixando-se o valor de IVA dedutível em € 146.325,67 (documentos n.os 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos e artigos 14.º e 15.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionados);*

K) *A Requerente passou a desconsiderar do numerador e do denominador as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados, em virtude da posição adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Ofício-Circulado n.º 30108, de 30-01-2009, sancionado pelo Director-Geral e seguida pelos Serviços de Inspecção em sede de inspecção junto da Requerente em exercícios anteriores (documentos n.os 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);*

L) *Por força dos contratos de Leasing celebrados nos três períodos de 2012 aqui em causa, a Requerente, a solicitação e indicação do Locatário (Cliente), adquiriu determinado veículo a terceiro, procedendo ao pagamento integral e a pronto do mesmo, acrescido de IVA, entregando-o de imediato, para uso e fruição — ao abrigo e segundo os termos e condições constantes do aludido contrato — ao Locatário (documento n.º 10 e artigo 23.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionado);*

M) *Como contrapartida pela referida prestação de serviços, o Locatário fica obrigado a pagar à Requerente uma retribuição a qual assume a forma de renda, em cujo cálculo são considerados o preço de aquisição do bem (veículo), os encargos e a margem de lucro (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e artigo 25.º do pedido de pronúncia arbitral);*

N) *Nos termos do Contrato de Leasing, o Locatário pode, no final do contrato e se assim o pretender, adquirir o bem ao Locador (A...) mediante o pagamento do valor residual (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e artigo 26.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionado);*

O) *Por força dos contratos de ALD Financeiro celebrados pela Requerente nos três meses de 2012 aqui em causa, esta adquiriu determinado veículo a terceiro, procedendo ao pagamento imediato do mesmo, cedendo-o, ao abrigo e segundo os termos e condições constantes do aludido contrato, ao Locatário (Cliente da Requerente), para uso e fruição que abrangesse 'a maior parte da vida útil do bem' (cópia de um contrato de ALD Financeiro que consta do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);*

P) *Como contrapartida pela prestação de serviços realizada no âmbito do contrato de ALD, o Locatário fica obrigado a pagar ao A... uma retribuição, a qual assume a forma de renda, para cuja determinação são considerados, designadamente, os seguintes factores: o preço de aquisição do bem (veículo), os demais encargos e a margem de lucro (documento n.º 11 e artigo 30.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionado);*

Q) *Também nos contratos de ALD Financeiro, o Locatário tem a possibilidade de, no final do contrato, adquirir o bem ao Locador (A...) mediante o pagamento de um montante adicional (documento n.º 11 e artigo 31.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionado);*

R) *Nas situações em que não houve transmissão da propriedade — quer porque os contratos de Leasing ou de ALD Financeiro foram resolvidos por incumprimento do Locatário, quer porque este, no final do contrato, não accionou a opção de compra constante dos mesmos —, os veículos foram vendidos pela Requerente a diversas entidades tendo acrescido IVA aos valores das vendas (artigos 33.º e 34.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionados e documento n.º 12);*

S) *Nos casos em que os contratos foram resolvidos por ocorrência de perda total do bem, o Locatário fica obrigado, nos termos do contrato de locação financeira, a pagar o capital em dívida (documento n.º 10 e artigo 36.º do pedido de pronúncia arbitral não questionado);*

T) *Nos casos em que esta situação ocorreu, a Requerente emitiu factura pelo montante em dívida ao qual acresce, nos termos legais, o respectivo IVA (cópia da factura aqui se junta que consta do documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);*

U) *Nas operações sujeitas, Leasing e ALD, a Requerente liquidou IVA sobre o valor total da renda (documentos n.os 14 e 15 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);*

V) *No caso das operações não sujeitas, como a concessão de crédito para estudo, viagens ou mobiliário, a Requerente não liquidou IVA no período em causa, sujeitando as referidas operações a Imposto do Selo (verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo, doravante TGIS) na parte relativa*

aos juros (documentos n.os 16 e 17 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos e artigo 39.º do pedido de pronúncia arbitral);

W) *Em 13-02-2013, a Requerente deduziu impugnação judicial no Tribunal Tributário de Lisboa tendo por objecto as autoliquidações em causa no presente processo, dando origem ao processo n.º .../13...BELRS, em que foi declarada extinta a instância, por sentença de 04-12-2019, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro (documentos n.os 4 e 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos*).»

2.1.2 — No acórdão fundamento, consideraram-se provados os seguintes factos:

«*1*) *Foi emitida, pela Área de Gestão Tributária do IVA — Gabinete do Subdiretor-Geral dos Impostos, instrução administrativa, correspondente ao ofício n.º 30.108, de 30.01.2009, da qual consta designadamente o seguinte:*

"1 — O ofício circulado n.º 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.º 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.º 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 uma 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 (n.º 3 do art. 23.º).*

3 — No caso de utilização da afectação real, obrigatória ou facultativa, e segundo o n.º 2 do artigo 23.º, 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 23.º do CIVA para apuramento da parcela do imposto suportado, que é passível de direito a dedução.

6 — Face à anterior redacção do artigo 23.º 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 n.º 4 do artigo 23.º 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 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 23.º 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 23.º do CIVA.' (Cf. fls. 165 a 167.)

2) *A impugnante foi constituída por escritura pública outorgada em Dezembro de 1996, então com a designação B…, SA, tendo sido indicado como objecto social a realização de operações bancárias e financeiras e prestação de serviços conexos, designadamente a concessão de crédito ao consumo e a locação financeira (cf. fls. 175 e 176*).

3) *A impugnante, no exercício da sua actividade 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 (cf. 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 respectivo preço e entregando-os ao locatário para seu uso e fruição (cf. 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 (cf. 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 factura pela impugnante com IVA (cf. 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 factura pela impugnante, com IVA (cf. fl. 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 (cf. fls. 288 e 289).*

11) *Durante o ano de 2010, a impugnante apurou um volume de facturação, relativo a leasing e ALD financeiro no valor de 264.684.163,31 Eur. (cf. fl. 163).*

12) *Durante o ano de 2010, a impugnante apurou um volume de facturação, relativo a concessão de crédito no valor de 84.914.092,66 Eur. (cf. fl. 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) *Afectação real, relativo à actividade de locação financeira e à actividade isenta de IVA, quanto aos custos nos quais foi possível estabelecer um nexo directo e imediato;*

b) *Pro rata específico, relativo aos custos comuns à actividade tributada e à actividade isenta, mencionados em 13*) *(cf. fl. 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 % (cf. declarações periódicas constantes de fls. 129 a 162 e 210 a 219).*

16) *O* pro rata *provisório mencionado em a incluiu, nos respectivos 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. (cf. mapa de cálculo constante de fl. 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).*»

No mesmo acórdão, ainda no âmbito do julgamento da matéria de facto, ficou ainda registado:

«*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 objecto 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.»

2.2 — DE DIREITO

2.2.1 — AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Nos termos do n.º 2 do referido art. 25.º do RJAT, «[a] *decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é* [...] *susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo*»; dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que a esse recurso «*é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no art. 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral*».

Assim, o regime de interposição do recurso da decisão arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo difere do regime do recurso previsto no art. 152.º do CPTA, na medida em que aquele tem de ser apresentado no prazo de 30 dias contado da notificação da decisão arbitral, enquanto neste o prazo se conta do trânsito em julgado do acórdão recorrido, como decorre da alínea *a*) do n.º 2 do referido art. 152.º ([3]).

Já quanto ao acórdão fundamento, o recurso para uniformização de jurisprudência pressupõe o seu trânsito em julgado (art. 688.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto no art. 140.º, n.º 3, do CPTA e do 281.º do CPPT), como tem vindo a afirmar desde há muito este Supremo Tribunal Administrativo ([4]), condição verificada no caso *sub judice*.

Assim, e não havendo dúvidas quanto aos demais requisitos formais (legitimidade da Recorrente e tempestividade do recurso), há que passar a averiguar se estão verificados os requisitos substanciais da admissibilidade do recurso.

Só depois, se for caso disso, passaremos a conhecer do mérito do recurso.

2.2.2 — DOS REQUISITOS SUBSTANCIAIS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA E DO MÉRITO DO RECURSO

2.2.2.1 — Nos termos do referido art. 25.º, n.º 2, do RJAT, que remete, com as devidas adaptações, para o art. 152.º do CPTA, os requisitos de admissibilidade do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral que tenha conhecido do mérito da pretensão deduzida para uniformização de jurisprudência são os seguintes:

i) Que exista, relativamente à mesma questão fundamental de direito, contradição entre essa decisão e uma outra decisão arbitral ou de um acórdão proferido por algum dos tribunais centrais administrativos ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, relativamente à mesma questão fundamental de direito,

ii) Que a orientação perfilhada pelo acórdão impugnado não esteja de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) de 1984 e da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

i. Identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que pressupõe uma identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;

ii. Que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;

iii. Que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta e esta oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

2.2.2.2 — Começaremos por apreciar se estão verificados os requisitos da alegada contradição de julgados à luz dos supra referidos princípios, e, se concluirmos que sim, passaremos ao conhecimento do mérito do recurso.

Cumpre ter presente que a AT tem vindo a recorrer de idênticas decisões do CAAD com fundamento em oposição de acórdãos e invocando como fundamento o mesmo acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, recursos que o Pleno já decidiu, sempre no mesmo sentido ([5]).

Assim, vamos limitar-nos a remeter para o que ficou dito no acórdão proferido no processo com o n.º 101/19.1BALSB, em que as alegações da Recorrente são idênticas:

«[...]

Decorre do sobredito que o presente recurso tem na sua base a oposição de julgados e tem como objectivo fundamental a uniformização de jurisprudência.

Sendo que a apreciação do mérito da decisão recorrida depende da verificação de um conjunto de pressupostos substantivos. Ou seja, o Supremo Tribunal Administrativo só uniformiza jurisprudência sobre a questão suscitada no recurso depois de se assegurar da verificação desses pressupostos.

Que, no essencial, se destinam a confirmar que a questão suscitada nas duas decisões (a decisão recorrida e a decisão fundamento) é substancialmente idêntica e que a resposta que neles foi dada a essa questão é diversa e contraditória.

Ou seja, identidade substancial da questão suscitada e decisão contraditória quanto a essa questão.

Relativamente à primeira, é seguro que se deve tratar de uma questão de direito. Desde logo, porque a lei o diz ('…sobre a mesma questão fundamental de direito'). Mas também porque a finalidade do recurso é de uniformizar a interpretação de normas jurídicas e promover uma maior previsibilidade e igualdade nas decisões.

Relativamente à segunda, está assente que se deve tratar de uma divergência de decisões (e não apenas de entendimentos). Ou seja, a questão deve ter determinado o sentido em que foi decidido em cada um dos processos e estar na base da oposição ou divergência.

De salientar ainda que a questão fundamental de direito é a mesma quando, de um lado, é substancialmente idêntico o quadro normativo e quando, do outro lado, é substancialmente idêntica a factualidade que lhe deve ser subsumida.

O que significa que, para haver identidade substancial da questão de direito, não basta concluir que a norma jurídica é a mesma ou tem idêntico teor: é também necessário que a factualidade apreciada deva ser considerada idêntica do ponto de vista da sua subsunção jurídica.

E bem se compreende que assim seja porque, se a factualidade não for idêntica (se a situação concretamente apreciada nos dois arestos não for a mesma do ponto de vista dos seus elementos típicos fundamentais, tal como se encontram delineados na norma a aplicar), não pode evidenciar-se uma contradição de direito. É natural que a situações de facto diferentes e com diferente relevo normativo correspondam respostas jurídicas diversas.

Vejamos, então, se estes pressupostos se verificam no caso.

[...] *Resulta dos autos que, quer o acórdão recorrido, quer o acórdão fundamento foram chamados a interpretar e a aplicar o artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, que determina o método a aplicar na dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista.*

Resulta também dos autos que ambos os acórdãos foram chamados a interpretar e a aplicar aquele dispositivo legal a sujeitos passivos que são instituições de crédito e que realizam, simultaneamente, operações de concessão de crédito e operações de locação financeira, recorrendo a montante a bens e serviços de utilização mista, isto é, suportando gastos que alocam ao exercício de ambas as actividades.

Resulta, ainda, dos autos que, em ambos os casos, os sujeitos passivos apuraram o imposto dedutível contido nesses bens ou serviços utilizando o método a que alude o ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, do Gabinete do Subdirector-Geral da área de gestão tributária do IVA. Ou seja, um método que só considera no cálculo da dedução o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de 'leasing' e de 'ALD' (excluindo, assim, a componente do capital ou de amortização financeira).

Resulta, finalmente, dos autos que, em ambos os casos, os sujeitos passivos clamavam pela ilegalidade do método imposto pelo supra referido ofício circulado e pretendiam que fosse determinado o pro rata da dedução nos termos previstos no n.º 4 do artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Assim sendo, deve concluir-se que a situação factual tratada nos dois arestos é substancialmente idêntica, por ser subsumível ao mesmo quadro substancial de regulamentação jurídica.

É certo que, no caso do acórdão fundamento, foi indagado — em cumprimento de anterior acórdão do Supremo Tribunal Administrativo — se os custos suportados com bens e serviços de 'utilização mista' eram sobretudo determinados pela disponibilização dos veículos objecto dos contratos de locação financeira, tendo esse facto sido dado como não provado — v. ponto 2.2 respectivo, quanto a factos não provados.

Enquanto no caso acórdão arbitral recorrido, esse facto não foi dado como provado nem como não provado.

Mas isso sucede porque, no caso do acórdão recorrido, o Tribunal Arbitral entendeu que esse facto não relevava para a decisão.

E não relevava para a decisão porque o Tribunal Arbitral tomou de partida que a lei nacional não prevê nenhum método de dedução para os bens de utilização mista semelhante àquele que é preconizado pelo Ofício-Circulado n.º 30108 supra referido. Nem concede à Administração Tributária o poder de impor ao sujeito passivo a aplicação desse método.

Enquanto no caso do acórdão fundamento, foi julgado relevante que o tribunal de primeira instância apurasse essa factualidade, no quadro dos seus poderes de indagação oficiosa.

Precisamente por se entender que da resposta a esta questão de facto dependia a resposta à questão de direito subjacente.

Ora, quando a questão da relevância jurídica de um facto é determinada pela pré-compreensão do direito aplicável e esta faz parte do direito que se controverte, esse facto não pode relevar para a determinação da identidade substancial das questões suscitadas, mas para a determinação da existência de decisões contraditórias.

Dizendo de outro modo, não releva para a questão de saber se as situações são idênticas, mas para a questão de saber se as decisões são opostas.

Porque o que aqui está em causa não é saber qual é a situação a subsumir mas a de saber se ela releva para o direito. Não é uma questão de facto, é uma questão de direito.

Pelo que também não pode constituir um pressuposto da decisão da oposição. Faz parte do seu objecto.

Se assim não fosse entendido, nunca poderia dizer-se que as situações eram idênticas nem que não eram. Na parte apurada as situações eram idênticas. Na parte não apurada, a identidade das situações era desconhecida.

A questão fundamental de direito suscitada em cada um dos arestos também é, substancialmente, a mesma: a de saber se a Administração Tributária pode obrigar uma instituição bancária que realiza operações sujeitas — incluindo as relativas à locação financeira mobiliária ('leasing' e 'ALD') — e operações isentas — como as que derivam da concessão de crédito — a aplicar um método de dedução como aquele que é preconizado no supra referido Ofício-Circulado à luz do disposto do artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

E o que não há dúvida é que os dois arestos deram uma resposta divergente a esta questão.

Fundamentalmente, porque o acórdão fundamento lhe deu uma resposta afirmativa, ainda que enquadrada em pressupostos de facto relevados no acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante 'TJUE') de 10 de Julho de 2014, tirado no processo C-183/13 (denominado 'Acórdão Banco Mais').

E o acórdão recorrido lhe deu uma resposta negativa, fundada, além do mais, no entendimento de que o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia proferido no processo C-183/13 assenta num erro de interpretação do direito interno português, que — no entendimento ali adoptado — não permite o método de dedução preconizado naquele Ofício-Circulado.

Há, pois, oposição relativamente à mesma questão fundamental de direito, o que permite dar como verificada a divergência das decisões que justifica a prossecução do presente recurso.

Que, assim, deve prosseguir para conhecimento do respectivo mérito.

[...] *Se bem interpretamos, a procedência do pedido de pronúncia arbitral apoia-se na ilegalidade abstracta do ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, em que se baseia o acto tributário que lhe serve de objecto.*

No entendimento ali firmado, a imposição de um 'coeficiente de imputação específico' nos termos que dimanam daquele Ofício Circulado assenta numa errada interpretação da lei aplicável, porque:

i. Não está previsto na lei interna;

ii. Não consagra um critério objectivo;

iii. Não foi demonstrada a sua necessidade;

iv. Não está de acordo com a jurisprudência comunitária.

A Recorrente não se conforma com o assim decidido porque (na senda do entendimento firmado no Acórdão Fundamento) o Ofício-Circulado:

i. Enquadra no ordenamento comunitário e na lei interna [conclusão 'N'] [(6)]*;*
ii. Consagra o critério mais objectivo [conclusão 'W'] [(7)]*;*
iii. A sua necessidade foi demonstrada [conclusão 'Y'] [(8)]*;*
iv. Está de acordo com a jurisprudência comunitária [conclusão 'Z'] [(9)].

O n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA, articulado com o seu n.º 3, prevê que a Administração Tributária possa obrigar o sujeito passivo a 'efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados'.

Na redacção originária do preceito, o legislador não dizia o que entendia por 'afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados'. Mas já então se entendia que esta disposição estava relacionada com a alínea c) do n.º 3 do artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977 [doravante 'Sexta Directiva'] e que a expressão 'afectação real' era equivalente à expressão 'utilização' adoptada no preceito comunitário. A qual, por sua vez 'não pode deixar de ser entendida como imputação do uso real e efectivo que cada bem ou serviço adquirido tenha em cada um dos tipos de operações em que é usado conjuntamente' (cit. José Guilherme Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira, in 'Desfazendo mal-entendidos em matéria do direito à dedução…', Revista das Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 1, pág. 50).

Interpretação que a alteração introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Janeiro, veio de alguma forma confirmar, ao aditar a frase '…com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito'. Tornou-se então evidente que o que estava em causa era um método que, em relação a bens ou serviços de utilização mista, permitisse medir a 'intensidade efectiva e real da utilização dos bens ou serviços em cada um dos tipos de operações em causa' (idem, ibidem).

Assim, quando o Tribunal de Justiça da União Europeia, no denominado acórdão 'Banco Mais' (acórdão de 10 de Julho de 2014, tirado no processo C-183/13), veio reconhecer que a referida regra reproduz em substância a referida disposição comunitária e constitui a transposição da mesma para o direito interno, veio reafirmar apenas o que já se sabia e que não era controvertido.

A questão que ficava era a de saber se o método previsto no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108, do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA era ainda um método adequado a atender à intensidade real e efectiva da utilização dos bens ou serviços em cada um dos tipos de operações para os efeitos da Sexta Directiva 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 actividade (ou sector de actividade) exercida pelo sujeito passivo.

O que o Tribunal de Justiça concedeu suceder na maioria dos casos em que estas actividades são exercidas por bancos. Porque são entidades que, na essência, se dedicam à actividade de concessão de créditos e gestão de contratos de financiamento.

Não é verdade, por isso, que o Tribunal de Justiça tivesse interpretado o direito interno português. Na parte em que se referiu ao artigo 23.º do Código do IVA, limitou-se a reconhecer a semelhança e a quase sobreposição entre a redacção do seu n.º 2 (no segmento acima assinalado) e a disposição comunitária correspondente.

Todavia, ao decidir que o método proposto pela Administração Tributária do Estado Português se conformava com a lei comunitária, também permitiu que se concluísse que se conformava com aquele segmento do dispositivo nacional sem necessidade de considerandos adicionais. Precisa-

mente porque essa parte do dispositivo nacional constituía a transposição para o direito interno da disposição comunitária.

O acórdão arbitral parece defender que não existe disposição interna que autorize o método proposto pela Administração Tributária porque a lei não prevê nenhum 'método de imputação específica'.

A nosso ver, porém, o Tribunal Arbitral enquistou-se numa expressão do Ofício-Circulado e não levou em conta que — como, de resto, ali se afirma — constitui ainda uma aplicação do método da afectação real. Isto é, um método de afectação dos custos de bens ou serviços, a montante suportados, à actividade a que são alocados predominantemente.

O acórdão arbitral contrapõe que aquele método não é mais do que a determinação da afectação real através de uma percentagem da dedução. Querendo, com isso, inequivocamente dizer que um método que combina técnicas de determinação do montante do direito à dedução não é mais do que uma terceira via, um terceiro método. Que, por isso, a lei não prevê.

Não vemos as coisas assim. Porque não existe apenas um método de afectação real. No sentido de que não existe apenas uma forma de proceder à afectação de bens ou serviços.

A confirmar que o sistema de afectação real comporta diferentes modalidades e apresenta, por isso, uma certa plasticidade que permita ajustar o sistema de dedução às especificidades da actividade prosseguida pelo sujeito passivo vem a segunda parte do preceito, segundo a qual a Administração Tributária pode impor 'condições especiais'. Isto é, condições que permitam o 'afinamento' (a expressão é do artigo que acima citamos, pág. 62) do método de dedução.

Pelo que a Recorrente tem razão nesta parte: o método a que alude o ponto 9 do Ofício-Circulado supra aludido não tem apenas cabimento na lei comunitária; também tem cabimento na lei interna.

Pelo que as referências ao princípio da legalidade e da reserva de lei também não se nos afiguram pertinentes, ao menos por aqui.

Bem mais interessante é, quanto a nós, o argumento — também utilizado no acórdão arbitral — segundo o qual o método imposto pela Administração Tributária não constitui um 'critério objectivo' que permita determinar o grau de afectação de bens ou serviços.

Aqui já não está em causa saber se o método imposto pela Administração Tributária é admitido pela lei nacional: está em causa saber se esse método é ajustado. Isto é, se constitui uma modalidade do cálculo de dedução que reflicta objectivamente a parte real das despesas efectuadas com bens ou serviços de utilização mista que é imputada a operações que conferem o direito à dedução.

Deve, porém, observar-se desde já que o acórdão recorrido não concluiu que o método não se ajustava às especificidades da actividade exercida pelo sujeito passivo. Isto é, não concluiu que o método não servia em concreto. Até porque nem sequer formulou nenhum juízo sobre a relação entre esse método e a actividade exercida pelo sujeito passivo. Que, aliás, não indagou concretamente.

O que o Tribunal Arbitral concluiu foi que aquele método 'não pode constituir um critério objectivo'. Em abstracto. Servindo-se de um exemplo tirado de um parecer inserido no acórdão fundamento, julgou evidente que, com base no valor das rendas, não se pode determinar com objectividade as despesas de electricidade ou água, ou manutenção de elevadores de edifícios comuns às actividades dos dois tipos que estão afectas à actividade de locação financeira.

Em boa verdade, o que se diz no parecer é que pode, relativamente a certos custos comuns, não ser possível encontrar um critério objectivo que meça o grau ou a intensidade de utilização dos bens e serviços em operações que conferem e em operações que não conferem o direito à dedução. O que o ilustre consultor fiscal considerou acontecer ali. Em concreto.

Mas o que o Tribunal de Justiça veio a sancionar no acórdão fundamento foi algo diferente: que o que importava para o caso era que o critério adoptado fosse 'mais preciso' que o resultante do método residual (v. o parágrafo 34). Isto é, que permitisse estabelecer com maior precisão a parte do IVA relativa às operações que conferem o direito à dedução do que qualquer outro. Que fosse o mais 'afinado' considerando as especificidades concretas da actividade do sujeito passivo.

Pelo que a validade do método da Administração Tributária não depende do facto de ser ajustável totalmente à actividade do sujeito passivo (o que, de qualquer modo, teria de ser analisado em concreto); depende, tão só, do facto de ser o mais ajustado. O que acontece neste tipo

de actividade se a utilização de bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, for sobretudo determinada pelo financiamento e gestão dos contratos.

E é esta a interpretação que também devemos extrair das disposições nacionais que procederam à transposição da lei comunitária. Precisamente por ser a que se mostra mais conforme com as disposições comunitárias.

Daqui não deriva, ainda, que a Fazenda Pública tenha razão quando clama que o seu critério é o mais objectivo, no caso. Mas deriva já que o Tribunal Arbitral não tem razão quando arreda liminarmente a validade desse critério. Sem formular nenhum juízo em concreto. Por o julgar desnecessário.

Para sermos justos — e estamos a entrar agora na terceira parte da nossa análise — devemos reconhecer que não é só por aí que o acórdão arbitral se dispensa de fazer um juízo concreto.

Também ali se diz que não são indicadas nem demonstradas pela Administração Tributária as razões por que tal método é necessário para assegurar a igualdade de todas as empresas.

Este argumento também pode ser considerado em dois planos: no plano abstracto ou 'para-rregulamentar' e no plano concreto, à luz das regras que estabelecem o ónus de alegação e de prova dos factos constitutivos dos direitos a que as partes se arrogam.

No plano abstracto, coloca-se a questão de saber se a Administração Tributária teria de demonstrar no próprio Ofício-Circulado que o método que impõe é o mais adequado, isto é, consagra o critério mais objectivo.

No plano concreto, coloca-se a de saber se a Administração Tributária teria de invocar e demonstrar no procedimento ou nos autos a factualidade que permitisse formular um juízo (de facto) sobre se a utilização dos bens ou serviços é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos.

À primeira questão se refere expressamente o parecer para que o Acórdão Arbitral remete ao anotar que o Ofício-Circulado não fornece qualquer explicação para a solução ali adoptada.

Porém, e não existindo — nem sendo invocada — nenhuma regra formal que imponha no lançamento dos ofícios o conteúdo cuja falta se assinala, a crítica só pode ter sido apontada à sua substância.

Sempre se dirá que não nos parece totalmente correto dizer-se que o Ofício-Circulado se tenha dispensado de toda e qualquer explicação. Não foi ali esclarecido — é certo — porque é que o método adoptado era adequado. Mas foi defendido, claramente, que era mais adequado do que a aplicação do pro rata geral e que, por isso, seria menos susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados e de conduzir a distorções significativas na tributação.

Quanto à substância do critério adoptado no Ofício-Circulado já nos pronunciamos acima, valendo-nos da sindicância do Tribunal de Justiça (num caso paralelo, pelo que pode ser para aqui convocado): não se pode concluir em abstracto que não possa ser o mais adequado.

Mas, sobretudo, não se vê como possa o Tribunal Arbitral continuar a pôr em causa a conformidade do método da Administração com o princípio da neutralidade depois de o Tribunal de Justiça ter sancionado o entendimento de que está conforme com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade (parágrafos 30 e 31 do supra citado acórdão).

Sobre a segunda questão se pronunciou o acórdão fundamento, seguindo um entendimento recorrente deste Supremo Tribunal 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 os 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 as 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' (para não fugir da expressão do Ofício), 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.

E entramos na quarta e última parte da nossa análise.

No seu último argumento, o Acórdão Arbitral veio dizer que a jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça da União Europeia repensou explicitamente o entendimento adoptado no processo C-183/13, ao esclarecer, no acórdão do mesmo Tribunal de 18 de Outubro de 2018, tirado no processo n.º C-153/17, que os Estados Membros não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega.

E que, por isso, o ponto 9 do Ofício-Circulado também não se conforma com a jurisprudência mais recente daquele Tribunal.

Entendemos, porém, que também não foi feita a melhor interpretação deste aresto.

Como decorre do seu parágrafo 56, o Tribunal de Justiça da União Europeia não pretendeu ali reformular o entendimento firmado no acórdão 'Banco-Mais', mas sublinhar que aquela jurisprudência não podia ser aplicada de maneira geral, abrangendo todos os tipos de operações de locação financeira para o sector automóvel.

Incluindo aquelas em que a aplicação de um método de repartição que não tenha em conta o valor do veículo aquando na sua entrega não seja adequada a garantir uma repartição mais precisa do que a baseada no volume de negócios.

O que sucedia naquele caso específico porque havia uma afectação real e significativa dos custos gerais a operações que conferiam o direito à dedução (§ 57). Porque esses custos eram efectuados tendo em vista a disponibilização de veículos (§ 44) e eram, apesar disso, imputados aos próprios custos de financiamento, em vez de serem imputados ao valor inicial do veículo aquando da sua entrega (§ 13).

Em lado algum se conclui que, no caso dos autos, também havia uma afectação significativa dos custos gerais à disponibilização dos veículos, até porque o Tribunal Arbitral se absteve de indagar e analisar concretamente o sistema de negócio montado pelo sujeito passivo.

Pelo que a invocação da jurisprudência firmada no acórdão C-153/17 não se nos afigura pertinente nem acrescenta nada ao juízo ali fornecido sobre a legalidade da liquidação.

E, assim sendo, a Fazenda Pública também tem razão nesta parte. A jurisprudência comunitária não reviu o entendimento firmado no primeiro acórdão supra aludido. De certa forma, até o reforçou, demonstrando como, da aplicação dos mesmos entendimentos ali reafirmados, poderiam derivar respostas diferentes para situações diferentes.

De todo o exposto deriva que a decisão recorrida não pode manter-se com a fundamentação que dela consta.

[...] *Como foi explicitado no ponto anterior, a Fazenda Pública não se conformava com o decidido pelo Tribunal Arbitral por entender que tal decisão não acordava com a jurisprudência firmada com o acórdão fundamento que, no seu entendimento, devia prevalecer.*

Nos pontos anteriores concluímos que a Fazenda Pública tinha razão: que o acórdão arbitral colidia com o acórdão fundamento e que neste tinha sido consagrado o melhor entendimento.

Todavia, da correta aplicação daquela jurisprudência ao caso não deriva (ou não deriva ainda) que o acto de liquidação em causa não enferme de erro ou que não mereça ser revisto.

Deriva apenas que a decisão arbitral não pode sustentar-se com os fundamentos que dela constam.»

Colocar-se-ia agora a questão de saber se este Supremo Tribunal Administrativo pode apreciar a legalidade da decisão administrativa, na parte recorrida, à luz do critério que enunciou, o que exigiria que estivessem fixados nos autos os factos que permitissem um juízo, de acordo com o que ficou exposto, sobre se a utilização de bens ou serviços de utilização mista por parte da Recorrida foi sobretudo determinada pela actividade de financiamento e gestão de contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes (o que se presume, pois, como consta da primeira alínea dos factos provados, «*A Requerente é uma instituição de crédito que desenvolve simultaneamente actividade de locação financeira e aluguer de longa duração*») ou, ao invés, por outras actividades desenvolvidas pelo sujeito passivo.

Acontece, porém, que tais factos não foram fixados nem o poderiam ter sido, pois, lido o requerimento de constituição do tribunal arbitral por que foi formulado o pedido de apreciação da legalidade, nele não descortinamos qualquer alegação nesse sentido. Essa falta de alegação inviabiliza que sejam dados como provados ou não provados os factos pertinentes à formulação desse juízo, motivo por que não resta senão anular a decisão recorrida.

2.2.3 — UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

Em face de tudo quanto deixámos dito, será de tomar conhecimento do mérito do recurso e, concedendo-lhe provimento, anular a decisão arbitral recorrida (cf. art. 152.º, n.º 6, do CPTA) e uniformizar a jurisprudência (cf. art. 284.º do CPPT) no seguinte sentido:

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.

2.2.4 — DA CONSTITUCIONALIDADE DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 23.º, N.OS 2 E 3, DO CIVA

Uma última referência, motivada pela argumentação da Recorrente no sentido de que os n.os 2 e 3 do art. 23.º do CIVA, se interpretados no sentido de que se permite à AT definir o direito à dedução do imposto pelos contribuintes, enfermam de inconstitucionalidade material e formal, por violação dos princípios da separação dos poderes (arts. 2.º e 111.º da CRP), do art. 112.º, n.º 5, da CRP, do princípio da legalidade tributária (art. 103.º, n.º 2, da CRP) e da reserva de lei da Assembleia da República [art. 165.º, n.º 1, alínea *i*), da CRP].

A argumentação da Recorrente assenta no pressuposto de que o CIVA não contém norma que permita o método proposto pela AT. Mas, como acima ficou dito, entendemos que não é assim: o denominado «*método de imputação específica*» não é um método inovador, não previsto no art. 23.º do CIVA, mas é ainda um método de afectação real, com alguns ajustamentos («*condições especiais*»), motivo por que deve considerar-se subsumível à previsão daquela norma.

Salvo o devido respeito, não se verificando o pressuposto de que partiu a Recorrente, toda a sua argumentação em torno da inconstitucionalidade, formal e material, deixa de assumir relevância.

3 — DECISÃO

Em face do exposto, os Juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em tomar conhecimento do mérito do recurso e, concedendo-lhe provimento, anular a decisão arbitral recorrida e fixar jurisprudência no sentido acima exposto em 2.2.3.

Custas pela Recorrida [cf. art. 527.º, n.os 1 e 2, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* da alínea *e*) do art. 2.º do CPPT].

D. N., designadamente, publique-se e comunique-se ao CAAD.

Assinado digitalmente pelo relator, que consigna e atesta que, nos termos do disposto no art. 15.º-A do Decreto-Lei n.º 10-A/2020, de 13 de Março, aditado pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 20/2020, de 1 de Maio, têm voto de conformidade com o presente acórdão os Conselheiros que integram a formação de julgamento.

(1) Disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=4&id=4833.

(2) Disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/306d68b8ec0b1c8b802581df004ee563.

([3]) Cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, *Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, pág. 230.

([4]) *Vd.* os seguintes acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

De 3 de Julho de 2013, proferido no processo n.º 1136/12, disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/5de4971b1ddd0a7580257ba400383aad;

De 18 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1158/12, disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/295e8f40a7270b6480257bf600347ab3;

De 26 de Fevereiro de 2014, proferido no processo n.º 1470/13, disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/8e637a116db5400680257c94005c11e8.

([5]) *Vd.*, por mais recentes, os seguintes acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

De 20 de Janeiro de 2021, proferido no processo n.º 101/19.1BALSB, disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/91bfabc98c8f5cef802586680048da06;

De 24 de Fevereiro de 2021, proferido no processo n.º 84/19.8BALSB, disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/56b3dcf61913aeab8025868b0050cb9a.

([6]) No caso, CC).
([7]) No caso, YY).
([8]) No caso, AAA).
([9]) No caso, BBB).

Lisboa, 24 de Março de 2021. — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia — José Gomes Correia — Joaquim Manuel Charneca Condesso — Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos — Aníbal Augusto Ruivo Ferraz — Paulo José Rodrigues Antunes — Gustavo André Simões Lopes Courinha — Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro — Pedro Nuno Pinto Vergueiro — Anabela Ferreira Alves e Russo*.

114723187