

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
095/19.3BALS	30 de setembro de 2020	Suzana Tavares Da Silva

### DESCRITORES

Leasing > Cálculo pro rata

### SUMÁRIO

I - O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto a uma mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT).

II - Por Acórdão de 10.07.2014 proferido no processo C-183/13, o TJUE considerou que os Estados-Membros podem obrigar um banco que exerce 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.

III - Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, cuja doutrina é inteiramente aplicável ao caso em apreço, deve ser considerada a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira para o sector automóvel que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação e não pela disponibilização dos veículos.

### TEXTO INTEGRAL

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - Relatório

1. A Autoridade Tributária, vem, nos termos do artigo 25.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Voluntária (RJAT), interpor recurso para uniformização de jurisprudência para o Pleno da Secção do

Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral n.º 400/2019-T, da qual foi notificada em 8 de Novembro de 2019, pelo Centro de Arbitragem Administrativa, por considerar que esta decisão colide com o decidido no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 15 de Novembro de 2017, no Recurso n.º 0485/17, apresentando, para tanto, alegações que conclui do seguinte modo:

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. Ora, desde logo, 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 i) as situações de facto sejam substancialmente idênticas; ii) haja identidade na questão fundamental de direito; iii) se tenha perfilhado nos dois arestos uma solução oposta; e iv) a oposição decorra de decisões expressas e não apenas implícitas.

C. No que concerne ao requisito das situações de facto substancialmente idênticas, temos, subjacente ao acórdão recorrido, a factualidade melhor descrita nas alegações, para cuja leitura se remete.

D. Subjacente ao Acórdão Fundamento, encontrava-se factualidade também descrita nas alegações, e para cuja leitura igualmente se remete.

E. Em ambos ao Acórdãos, Autora e Recorrida têm natureza de sujeito passivo misto em sede de IVA, exercendo actividades sujeitas a IVA e actividades isentas de IVA.

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

G. Ambas corrigiram valores deduzidos ao longo de um período fiscal (2016 e 2010, respectivamente), por força do pro rata definitivo determinado para o respectivo ano, dado terem observado as instruções da Autoridade Tributária constantes no Ofício-Circulado n.º 30.108, de 30-01-2009.

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

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

J. Enquanto 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, 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).

K. Fica, desde logo, demonstrado que entre o acórdão recorrido e o Acórdão Fundamento existe uma manifesta identidade de situações de facto.

L. 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.

M. Fundamentalmente, no Acórdão recorrido foi decidido que «Sendo assim, tem de se concluir que o poder concedido à Administração Fiscal pelo n.º 3 do artigo 23.º, não inclui a possibilidade de impor ao sujeito passivo a aplicação de uma percentagem de dedução. Consequentemente, o método da percentagem de dedução só pode ser utilizado nas situações em que está previsto directamente, na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º, e este método é o que consta do n.º 4, do mesmo artigo. E, nos termos deste n.º 4, esta percentagem é determinada através de «uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento». Por isso, embora o artigo 173.º, n.º 2, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11- 2006, permita ao Estado Português, além do mais, «obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços», não foi legislativamente prevista no CIVA a possibilidade de aplicação de uma percentagem de dedução diferente da que se indica no n.º 4 do artigo 23.º do CJVA. E, não tendo essa possibilidade sido legislativamente prevista, não a pode aplicar a Autoridade Tributária e Aduaneira, pois está subordinada ao princípio da legalidade em toda a sua actuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55º da LGT) e explicitado no artigo 3.º, n.º1, do Código do Procedimento Administrativo. (...) Por isso, não tendo suporte legal a utilização do método previsto no ponto 9 do Ofício Circulado n.º 30108, de 30.01.2009, é ilegal a correcção efectuada, que tem como pressuposto a obrigatoriedade de tal utilização», o que desembocou na anulação dos actos tributários impugnados.

N. No Acórdão Fundamento entendeu-se, na senda do Processo C-183/13, e ao abrigo do artigo 17.º, n.º 5 terceiro parágrafo, al. c) da Directiva IVA, reproduzida no ordenamento interno pelo artigo 23.º, n.º 2, 3 e 4 do CIVA, 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».

O. Concluiu, nesse seguimento, o STA que «a sentença recorrida não enferma do invocado erro de julgamento na interpretação do disposto nos n.ºs 2 e 3 do CIVA, em concordância, aliás, com a interpretação do art. 17.º, n.º 5, 3.º parágrafo, al. c) da Sexta directiva 77/3888/CEE».

P. O Acórdão Fundamento entendeu que, de acordo com o decidido pelo TJUE, C-183/13, o artigo 23.º, n.º 2, 3 e 4 do CIVA constituem a transposição do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva, desembocando na conclusão, 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.

Q. O Acórdão Fundamento concluiu ainda que essa restrição - 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.

R. 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.»

S. 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 conseqüente anulação da decisão recorrida, com substituição da mesma por novo acórdão que decida definitivamente a questão controvertida acolhendo o decidido no acórdão Fundamento.

T. Termos em que é de concluir, também relativamente a esta matéria, dever esse Tribunal Superior acolher o entendimento perfilhado no Acórdão Fundamento.

U. De tudo o que acima se deixou, decorre encontrar-se o acórdão recorrido em desconformidade com todos os preceitos e princípios acima referidos, não merecendo, por isso, ser mantido na ordem jurídica, devendo antes ser revogado e substituído por outro, convergente com o Acórdão Fundamento.

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

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

2. Por despacho a fls. 44 o recurso foi admitido.

3. O Recorrido Banco A....., S.A., com os sinais dos autos, contra-alegou, concluindo nos seguintes termos:

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

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

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

D. E é com base nesta não despidianda diferença factual que as decisões em confronto contêm juízos aparentemente distintos;

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

F. Já no Acórdão Recorrido o que se decidiu foi que a conduta da AT, através da emissão da Liquidação Adicional, não é conforme nem com a jurisprudência do Acórdão Banco ....., nem com a jurisprudência nacional, designadamente com as decisões que, tal como o Acórdão Recorrido, acolheram a decisão proferida pelo TJUE;

G. O que significa que a fundamentação do Acórdão Recorrido e do Acórdão Fundamento é, na verdade, compatível e complementar;

H. Isto porque que o Acórdão Banco ....., citado e seguido no Acórdão Fundamento, concluiu que “O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a

incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.” (sublinhado do Recorrente)

I. E o Acórdão Recorrido concluiu, complementando a análise do TJUE, que (i) o Estado Português não utilizou as faculdades que o Sistema Comum do IVA colocava à sua disposição, que (ii) o Código do IVA não acolheu uma chave de repartição distinta do pro rata geral de dedução, e que (iii) não tendo tal opção sido legislativamente prevista, não pode a mesma ser imposta por meio de “mero” Ofício-Circulado

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

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

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

M. Tal como não demonstrou nem concretizou a alegada existência de distorções significativas na tributação, que no entendimento da AT justificaria a aplicação da doutrina administrativa acolhida no Ofício-Circulado;

N. Desta forma, e à revelia do disposto nos artigos 174.º da Diretiva IVA e 23.º, n.º 4, do Código do IVA, a AT impôs uma “fórmula” distinta de apuramento do pro rata de dedução, restringindo-o, apenas porque estava em causa o exercício de atividades de leasing, e sem qualquer demonstração das razões que levariam a tal imposição;

O. A AT não arguiu sequer que existiam no caso concreto distorções de tributação e previu num Ofício-Circulado uma possibilidade que, estando prevista no artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva IVA, simplesmente não foi transposta para a legislação doméstica, tal como se defendeu no Acórdão Recorrido e, no entender do Recorrido, se deverá concluir no âmbito do presente recurso;

P. Por fim, ressalva-se que, ainda que assim não fosse, nunca poderia ser acolhida a posição da AT no sentido de ser “revogada a decisão arbitral recorrida” e “substituída por outra”, porquanto há um outro segmento decisório que constitui já caso julgado;

Q. Com efeito, o Acórdão Recorrido pronunciou-se também no sentido da anulação da Liquidação Adicional, por falta de fundamentação, pronúncia essa que se impõe a todas as entidades públicas, por força do disposto no artigo 205.º, n.º 2, da CRP, por constituir caso julgado.

Termos em que, deverá ser negado provimento ao recurso interposto pelos IRFP, e o Acórdão Recorrido ser mantido,

Pois só assim se fará a costumada JUSTIÇA!.

4. O Excelentíssimo Senhor Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o recurso não ser admitido por não estarem preenchidos os requisitos do artigo 152.º do CPTA.

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## II – Fundamentação

### 1. De facto

Na decisão arbitral recorrida foi dado como provado o seguinte:

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

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

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

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

E. No que concerne ao IVA suportado na aquisição dos bens e serviços utilizados em operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, em que não é possível alocar a cada uma das actividades de per se, a Requerente utilizou o método de dedução pro rata, sendo que no

exercício de 2013, aplicou uma percentagem de 13%, resultante da proporção entre a soma das operações tributadas com as isentas com direito a dedução, e a totalidade das operações realizadas, sendo que no valor das operações tributadas incluiu o valor total da facturação da locação financeira e ALD;

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

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

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

I. Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte [ver decisão arbitral recorrida disponível em [www.caad.org](http://www.caad.org)];

J. Na notificação do Relatório da Inspecção Tributária, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte [ver decisão arbitral recorrida disponível em [www.caad.org](http://www.caad.org)];

K. Na sequência da inspecção, a Administração Aduaneira emitiu liquidação de IVA relativa ao ano de 2013 e de juros compensatórios subsequentes com os números 2016... e 2016..., respectivamente (documentos n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

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

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

N. A Requerente suportou com as garantias bancárias n.º ... e n.º ... as despesas que constam do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, que, em 07-06-2019, são nos montantes de € 94.873,28 e € 7.449,54, respectivamente (documento n.º 7);

O. Em 30-01-2009, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu o Ofício-Circulado n.º 30108, publicado em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt>, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte [ver decisão arbitral recorrida disponível em [www.caad.org](http://www.caad.org)];

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

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

Não se provou em que medida, no ano de 2013, a utilização pela Requerente dos bens ou serviços de utilização mista foi determinada pela actividade de financiamento e gestão dos contratos de locação financeira. Na verdade, nenhuma prova foi apresentada sobre esta matéria. Não se provaram os factos

alegados pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos artigos 6.º a 9.º da sua Resposta. Não há outros factos com relevância para decisão da causa que não se tenham provado. Os factos foram dados como provados com base no Relatório da Inspeção Tributária e nos documentos juntos pela Requerente. A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo.

No acórdão fundamento foi dado como provado o seguinte:

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 23º 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 23º 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 art. 23º).

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

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

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

6. Face à anterior redacção do artigo 23º do CIVA, no âmbito da aplicação do método da afectação real, sempre que não fosse viável a aplicação da afectação no cálculo do IVA dedutível relativamente a bens de

utilização mista, a solução encontrada e seguida pelos Serviços como sendo a que mais se aproximava da neutralidade desejada, foi no sentido de ser aplicada uma proporção entre os dois tipos de operações, de forma a determinar, o mais aproximadamente possível, a afectação dos inputs a cada uma delas.

No entanto, não estava aqui em causa a aplicação do 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” (cfr. 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 objeto social a realização de operações bancárias e financeiras e prestação de serviços conexos, designadamente a concessão de crédito ao consumo e a locação financeira (cfr. fls. 175 e 176).

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

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

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

6) A parte da renda mencionada em 5) relativa a amortização financeira era registada na contabilidade da

impugnante a crédito da conta 22.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Campo 61: 943.442,32 Eur.;

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

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

A) Os custos mencionados em 13) respeitam em parte à disponibilização, por parte da impugnante, dos

veículos objeto dos contratos de locação referidos entre 3) e 5).

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

### 3. De Direito

#### 3.1. Da admissibilidade do recurso

3.1.1. Constituem requisitos de admissibilidade do presente recurso à data em que o mesmo foi interposto:

1.º que a decisão arbitral se tenha pronunciado sobre o mérito da pretensão deduzida e tenha posto termo ao processo arbitral (artigo 25.º, n.º 2, primeira parte, do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária - doravante identificado pela sigla “RJAT”);

2.º que esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo ou com outra decisão arbitral (artigo 25.º, n.º 2, segunda parte, do mesmo diploma);

3.º que a orientação perfilhada na decisão arbitral não esteja de acordo com a jurisprudência mais recente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo [artigo 152.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável a coberto do n.º 3 do artigo 25.º daquele outro diploma].

4.º que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado (artigo 688.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto no artigo 140.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e do 281.º do CPPT).

Entende-se que é a mesma a questão fundamental de direito quando:

i) as situações fácticas em ambos os arestos sejam substancialmente idênticas, entendendo-se, como tal, para este efeito, as que sejam subsumidas às mesmas normas legais;

ii) o quadro legislativo seja também substancialmente idêntico, o que sucederá quando seja o mesmo o regime jurídico aplicável ou quando as alterações legislativas a relevar num dos acórdãos não interfira, nem directa nem indirectamente, na resolução da questão de direito controvertida.

Finalmente, entende-se que os dois acórdãos estão em oposição entre si quando se opõem as decisões respectivas (e já não será assim quando apenas se oponham os seus fundamentos).

Atenta a complexidade destes requisitos o legislador impõe, além do mais, que na petição do recurso sejam identificados, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada - n.º 2 do artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável por força do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT (e que reproduz o que actualmente consta do n.º 2 do artigo 284.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário).

Iremos analisar a verificação destes requisitos relativamente a cada uma das questões e decisões fundamento apresentadas pela Recorrente.

3.1.2. Da admissibilidade do recurso relativamente à questão do método para a dedutibilidade do IVA por sujeitos passivos mistos que são instituições de crédito abrangidas pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras e que exercem actividades isentas e actividades sujeitas (a IVA),

designadamente, actividades de leasing (locação financeira), factoring, aluguer de longa duração (ALD) e concessão de créditos.

A questão que está subjacente à decisão arbitral recorrida é, uma vez mais, a do «apuramento da percentagem de dedução específica (ou coeficiente de imputação específico), [método pro rata] a incluir no coeficiente» relativamente a operações de locação financeira, em que as instituições de crédito defendem que nele podem ser incluídas a amortização financeira do capital (rendas) e a AT limita esse valor ao «montante correspondente aos juros e outros encargos relativos àquela actividade».

No caso, o Banco recorrido entende que, não obstante estar em causa nos dois arestos a questão que acabámos de enunciar, não existe identidade do quadro factual entre eles, uma vez que no acórdão fundamento o Banco não efectuou as liquidações em conformidade com o disposto no ofício circulado n.º 30103, de 2008.04.23, estando em apreço uma impugnação de uma liquidação adicional, resultante de uma inspecção tributária, enquanto no acórdão fundamento a questão tem origem na reclamação da autoliquidação, por o Banco recorrido, naquele caso, ter efectuado as suas autoliquidações em conformidade com o disposto no mencionado ofício circulado.

Ora, esta argumentação não pode colher, pois é manifesto que entre os dois processos – não obstante a diferente via administrativa seguida previamente à sujeição da questão perante os tribunais – existe uma “identidade de situações de facto”, ao estar em causa “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”, designadamente quanto a saber se a mesma se deve ou não conformar com a regra imposta pela AT no referido ofício circulado.

E o facto de a análise desta questão provir directamente da iniciativa do sujeito passivo que não conforma com aquela orientação administrativa e a questiona por via da impugnação da autoliquidação realizada, ou provir da AT quando ela corrige as declarações do sujeito passivo e emite liquidações adicionais, que aquele depois impugna, é irrelevante por daí não advir qualquer consequência ou condicionante para a decisão da questão.

Consideramos, pelas razões antes aduzidas, que se encontra verificado o requisito da identidade de questão fundamental de direito.

### 3.1.3. Do mérito do recurso

A questão objecto do presente recurso consiste, portanto, em saber se a decisão arbitral recorrida padece de erro de julgamento ao considerar que a Autoridade Tributária e Aduaneira não pode impor a uma instituição de crédito que seja sujeito passivo misto em sede de IVA (ou seja, que exerce actividades sujeitas a esse imposto e outras dele isentas) 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.

Ora, esta questão foi já objecto de decisão em duas decisões recentes do Pleno desta Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em sentido que aqui se reitera e para as quais remetemos. Referimo-nos aos acórdãos de 4 de Março de 2020 (proc. 052/19.0BALSb e 07/19.4BALSb), cujos textos estão integralmente disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), pelo que nos limitamos a

transcrever os respectivos sumários:

«I – O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto a uma mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT).

II – Por Acórdão de 10.07.2014 proferido no processo C-183/13, o TJUE considerou que os Estados-Membros podem obrigar um banco que exerce 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.

III - Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, cuja doutrina é inteiramente aplicável ao caso em apreço, deve ser considerada a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira para o sector automóvel que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação e não pela disponibilização dos veículos».

## 5. 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, que deve ser substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito nos termos acima apontados.

Custas pela Recorrida, que contra-alegou neste Supremo Tribunal Administrativo, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso ao abrigo do n.º 7 do artigo 6.º do RCP, atendendo ao carácter parcialmente remissivo da presente decisão, o que a torna de “complexidade inferior à comum”. Registe-se, notifique-se e comunique-se ao CAAD.

Lisboa, 30 de Setembro de 2020 – Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva (relatora) – Isabel Cristina Mota Marques da Silva – Francisco António Pedrosa de Areal Rothes – Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia – José Gomes Correia – Joaquim Manuel Charneca Condesso – Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos – Aníbal Augusto Ruivo Ferraz (com declaração de voto) – Paulo José Rodrigues Antunes – Gustavo André Simões Lopes Courinha – Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro – Pedro Nuno Pinto Vergueiro.

Vencido.

Não obstante o expendido no ponto 3.1.2. deste aresto (Concordo que o argumento invocado, pelo recorrido, não é, só por si, relevante, capaz, para afastar a necessária identidade dos quadros factuais.), entendo que entre a decisão (arbitral) recorrida e o acórdão fundamento as situações de facto subjacentes

não são idênticas.

Na verdade, diferentemente, sem paralelo na primeira, o acórdão (fundamento) do STA laborou, além do mais, sobre a seguinte factualidade, que considero relevante: «

(...).

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

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

(...).

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

(...).

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Campo 61: 943.442,32 Eur.;

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

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

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

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

Assim, com relevância, na minha perspetiva, no acórdão fundamento, a mais, em sede factual, foi considerado que, no ano de ..., a impugnante, além do método de afetação real, utilizou um pro rata específico, onde incluiu, nos respetivos numerador e denominador, entre outros, os valores pagos, pelos locatários, correspondentes ao capital em dívida, nos contratos resolvidos por perda total do bem, bem como, nos resolvidos por incumprimento ou nos quais não houve transmissão da propriedade, em que a impugnante vendeu os veículos a diversas entidades, emitindo a correspondente fatura. Já, na decisão recorrida, neste ponto, temos que « ..., a Requerente utilizou o método de dedução pro rata, sendo que no exercício de 2013, aplicou uma percentagem de 13%, resultante da proporção entre a soma das operações tributadas com as isentas com direito a dedução, e a totalidade das operações realizadas, sendo que no valor das operações tributadas incluiu o valor total da facturação da locação financeira e ALD; ». Outrossim, não me parece poder deixar-se de atentar em que, o tribunal arbitral, explicitamente, considerou o seguinte: « Não se provou em que medida, no ano de 2013, a utilização pela Requerente dos bens ou serviços de utilização mista foi determinada pela actividade de financiamento e gestão dos contratos de locação financeira. Na verdade, nenhuma prova foi apresentada sobre esta matéria. Não se provaram os factos alegados pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos artigos 6.º a 9.º da sua Resposta. »

Por fim, de forma que julgo determinante, a solução inscrita, no acórdão fundamento, segundo a

formulação deste aresto (« (...) entendeu-se, na senda do Processo C-183/13 decidido pelo TJUE a 10 de Julho de 2014, que o artigo 17º, nº 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 “não se opõe a que um Estado-membro obrigue um banco que efectue, concomitantemente com a respectiva actividade geral bancária, operações de locação financeira, a incluir na fracção destinada ao apuramento do montante relativo ao direito à dedução dos bens e serviços de utilização mista” apenas “a dita parte componente dos juros incluídos nas rendas de contratos de locação financeira, quando a utilização daqueles bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão destes contratos de locação e não pela disponibilização dos veículos” (incumbindo “ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é efectivamente esse o caso”).»), decorre, objetiva e consequentemente, da circunstância de, na sentença visada por ele, ter sido julgado não provado que os custos, suportados pela, aí, impugnante, em relação aos quais esta não conseguiu determinar a que operações respeitavam, dissessem respeito à disponibilização dos veículos objeto dos contratos de locação. E para melhor se perceber este apontamento, não podemos olvidar que a sentença confirmada pelo acórdão fundamento, foi proferida em cumprimento do determinado em anterior acórdão do STA (datado de 3 de junho de 2015 - proc. 970/13-30): « ..., ordenou a devolução dos presentes autos ao tribunal a quo para ampliação da matéria de facto, no sentido de apurar se, no caso concreto, no âmbito de operações de locação financeira para o sector automóvel, a utilização de bens e serviços de utilização mista (afectos a actividades que conferem direito a dedução de IVA e a actividades isentas) foi, ou não, principalmente determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira que a recorrente celebrou com os seus clientes ou pela disponibilização dos veículos.»

Nesta conformidade, porque os pressupostos de facto, versados nas duas decisões em apreço, não incorporam a substancial semelhança exigida, para se afirmar verificada a oposição entre elas, decidiria não tomar conhecimento deste recurso, para uniformização de jurisprudência.

Aníbal Augusto Ruivo Ferraz

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