

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 706/2019-T

Tema: IVA/2008 - Locação financeira. Cálculo do pro rata. Direito à dedução. Ofício Circular n.º 30 108.

*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 23 de fevereiro de 2022, recurso n.º 101/20.9BALS.B.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro-presidente), Prof. Doutor Sérgio Vasques e Dr. António Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 13-01-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, sociedade com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Porto, matriculada na Conservatória do Registo Comercial do Porto, sob o número único de matrícula e de pessoa colectiva n.º..., (doravante “Requerente”) veio, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), e no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro de 2018, requerer constituição de tribunal arbitral colectivo, visando a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento, notificado por Ofício n.º..., de 11/07/2014, que recaiu sobre o Recurso Hierárquico n.º ...2013..., por si deduzido com respeito ao indeferimento da Reclamação Graciosa (n.º ...2013...), na qual se sindicava a liquidação adicional de IVA, emitida pelos serviços da AT, relativa ao período de 12/2008 e, conseqüentemente, a declaração de ilegalidade do ato tributário consubstanciado na liquidação adicional de IVA n.º ... (Documento de Cobrança n.º...), no montante de € 4.094.627,58, bem

como do ato tributário consubstanciado na liquidação de juros compensatórios n.º ...(Documento de Cobrança n.º ...), no valor de € 568.536,23, de 11/09/2012.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 22-10-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 10-12-2019, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 13-01-2020.

A AT apresentou resposta, “(...) remetendo a sua argumentação para a contestação oportunamente deduzida em sede de impugnação judicial n.º .../14...BEPRT que correu termos no TAF do Porto (...)”, em que foi requerida a extinção da instância nos termos e para os efeitos do artigo 11º, do DL n.º 81/2018.

Por despacho de 26-02-2020, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e fixado o prazo para alegações.

Os prazos para apresentação das alegações e prolação da decisão arbitral final ficaram sujeitos ao regime de suspensão entre 9-3-2020 e 3-6-2020, decorrente das Leis n.ºs 1-A/2020, 4-A/2020 e 16/2020.

Apenas a Requerente apresentou alegações finais em que, no essencial, reiterou o alegado no pedido de pronúncia inicial.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Fundamentação

Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) Em 04/02/2011, a Requerente submeteu declaração periódica de IVA de substituição, para o período de tributação de dezembro de 2008, na qual relevou como regularização mensal a seu favor o montante adicional de € 4.094.627,58 (documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B) Na sequência da submissão dessa declaração de substituição, e ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2012..., foi instaurada uma ação inspetiva parcial, incidente sobre o IVA referente ao período de 12/2008, da qual resultaram as liquidações ora sindicadas.
- C) Na sequência de tal procedimento inspetivo, e discordando da posição adotada pela ora Requerente, os serviços da AT corrigiram a regularização de IVA efetuada, tendo emitido os atos tributários, sobre os quais recai o presente pedido de pronúncia arbitral, quais sejam, a liquidação adicional de IVA n.º ..., no montante de € **4.094.627,58**, e a liquidação de juros compensatórios n.º..., no valor de € **568.536,23** (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- D) Não efetuando o pagamento voluntário das citadas liquidações, em 02/01/2013, a Requerente foi notificada da instauração do processo de Execução Fiscal n.º ... 2012... .

- E) O Requerente apresentou junto do Serviço de Finanças do Porto-..., requerimento nos termos do número 2 do artigo 169.º do CPPT com vista à suspensão do mencionado processo de execução fiscal, tendo apresentado Garantia Bancária na mesma data (documento 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) O Requerente deduziu, no dia 07/02/2013, a reclamação graciosa n.º ...2013... relativa aos atos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios acima melhor discriminados e decorrentes da ação inspetiva, tendo sido notificada do indeferimento da mesma, através do Ofício n.º..., em 30/08/2013 (cfr Doc 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- G) Inconformada com o indeferimento da referida reclamação graciosa, recorreu hierarquicamente daquela decisão (recurso hierárquico n.º ...2013...), em 13/09/2013. (Doc 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- H) A Requerente foi notificada no dia 14 de julho de 2014, através do Ofício n.º..., do ato de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico por si deduzido com respeito à reclamação graciosa dos atos tributários de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios relativos ao período de dezembro de 2008 (documento 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I) A Requerente deduziu Impugnação Judicial, em 14 de outubro de 2014, a que foi atribuído o n.º .../14...BEPRT, pendente de decisão em outubro de 2019 na 3ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, sendo o valor da causa de € **4.663.163,81** (quatro milhões, seiscentos e sessenta e três mil, cento e sessenta e três euros, e oitenta e um cêntimos) (documento 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J) A Requerente é uma instituição de crédito cujo objecto social consiste na realização de operações financeiras, ao abrigo do artigo 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-lei n.º 298/92, de 31 de dezembro;
- K) No exercício da sua atividade a Requerente celebra também contratos de locação financeira, nos quais figura como locador, adquirindo os bens (v.g. viaturas ou

- equipamentos), acrescidos de IVA a terceiros fornecedores, entregando-os de imediato para uso e fruição dos locatários;
- L) Como contrapartida da cedência dos bens em locação, à Requerente são pagas rendas, pelo locatário, em geral acrescidas de IVA, e que contêm uma parcela de amortização de capital e outra de juros e encargos;
- M) Em sede de IVA, a Requerente é considerada um sujeito passivo “misto”, uma vez que exerce atividades que conferem o direito à dedução (Cf. artigo 20.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA), bem como atividades que o não conferem (como é o caso da atividade financeira isenta do imposto ao abrigo do artigo 9.º, n.º 27 do Código do IVA), utilizando os métodos de dedução previstos nos artigos 20.º e 23.º, para dedução do imposto incorrido na realização das operações tributadas e do imposto incorrido na aquisição de bens de utilização mista, respetivamente;
- N) Relativamente às situações em que identificou uma conexão direta e exclusiva entre a aquisição de bens e serviços (inputs) e operações ativas por si realizadas (outputs), a Requerente aplicou o método da imputação direta (“direct attribution”), ao abrigo do artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA;
- O) Quanto à determinação do IVA dedutível relativamente às restantes aquisições de bens e serviços afetas indiscriminadamente às diversas operações por si desenvolvidas (ou seja, de “utilização mista”), a Requerente aplicou o método geral e supletivo do pro rata, conforme o disposto no artigo 23.º, n.ºs 1 e 4 do Código do IVA;
- P) Quanto aos contratos de Leasing e ALD, a Requerente verificou que não estava a exercer plenamente o direito à dedução que lhe assistia, nos termos dos artigos 20.º e 23.º do Código do IVA, porquanto, no seu entendimento, a componente do capital das rendas faturadas no âmbito dos contratos de Leasing e ALD integra o conceito de volume de negócios para efeitos de IVA, devendo, por isso, ser contabilizada no cálculo do pro rata de dedução previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA;
- Q) No exercício de 2008, o Requerente apurou um pro rata de 6%, não obstante, com a inclusão da componente de amortização do capital no cômputo da percentagem de

- dedução, como decorre do artigo 23.º, n.º 4 conjugado com o artigo 16.º, n.º 2, ambos do Código do IVA, a percentagem de dedução apurada devesse ser de 20%;
- R) O recálculo do IVA deduzido através do *pro rata* culminou no apuramento do montante de € 5.899.726,97, em vez de € 1.769.918,09 apurado inicialmente;
- S) Tendo requerido a extinção da instância no processo referido supra, em J), em 21-10-2019 a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo, ao abrigo do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente e em afirmações que faz que não são questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, apesar de notificada para o fazer (despacho de 15-1-2020), não apresentou cópia do processo administrativo, tendo apresentado apenas uma informação que dele consta, para cuja fundamentação remete na contestação apresentada no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

Assinale-se que a não junção do processo administrativo em sede de arbitragem tributária é “sancionada” à luz do disposto no artigo 84º-5 e 6, do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29º-1-c), do RJAT, sem, naturalmente e por razões óbvias, as sanções compulsórias por falta de previsão das mesmas quer no RJAT quer na LAV/2011.

Relativamente ao cálculo do *pro rata*, designadamente as percentagens de dedução e os valores em causa que resultam dos dois métodos de cálculo referidos nos autos, a Autoridade Tributária e Aduaneira não impugna os documentos apresentados pela Requerente, nem apresenta quaisquer valores alternativos, pelo que se consideram provados os valores indicados pela Requerente.

2. Fundamentação (cont.)

O Direito

A requerente deduziu impugnação judicial, posteriormente transitada para arbitragem tributária, do ato de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2013..., por si deduzido com respeito ao indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2013..., na qual syndica a liquidação adicional de IVA relativa ao período de 12/2008 - Liquidação adicional n.º ...(Documento de Cobrança n.º ...), no montante de € 4.094.627,58, bem como o ato tributário consubstanciado na liquidação de juros compensatórios n.º ... (Documento de Cobrança n.º...), no valor de € 568.536,23, de 11/09/2012.

A questão essencial em discussão que é objecto do presente processo (*thema decidendum*) e que deu origem aos sobreditos atos tributários, é a de saber se deverá considerar-se, ou não, a componente de amortização de capital, para efeitos da determinação do critério de dedução – coeficiente de imputação específico - referente ao IVA incorrido pelo Requerente nos recursos de utilização mista.

A Requerente defende que é a totalidade desses valores que devem ser incluídos para esse cálculo, invocando, para o efeito, a jurisprudência arbitral.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, na linha das orientações genéricas que publicou, a última através do Ofício Circulado n.º 30108, de 20-01-2009, defende a não inclusão de tais valores no cálculo do pro rata e, nessa linha, procedeu a liquidação adicional de IVA e de juros indemnizatórios e indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente e não teve igualmente provimento o recurso hierárquico decorrente desse ato de indeferimento.

Vejamos então.

Os artigos 173.º e 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, abreviadamente “Directiva IVA”, estabelecem o seguinte:

Artigo 173.º

- 1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida*

relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

2. *O pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.*
3. *Os Estados-Membros podem tomar as medidas seguintes:*

- a) *Autorizar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses sectores;*

- b) *Obrigar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses sectores;*

- c) *Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;*

- d) *Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo do n.º 1, relativamente a todos os bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;*

- e) *Estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respectivo montante for insignificante. Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;*

Artigo 174.º

1. *O pro rata de dedução resulta de uma fracção que inclui os seguintes montantes:*

- a) *No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução em conformidade com os artigos 168.º e 169.º;*

b) No denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.

Os Estados-Membros podem incluir no denominador o montante das subvenções que não sejam as directamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços referidas no artigo 73.º.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo do pro rata de dedução não são tomados em consideração os seguintes montantes:

a) O montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na sua empresa;

b) O montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras;

c) O montante do volume de negócios relativo às operações referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º, se se tratar de operações acessórias.

3. Quando façam uso da faculdade prevista no artigo 191.º de não exigir a regularização em relação aos bens de investimento, os Estados-Membros podem incluir o produto da cessão desses bens no cálculo do pro rata de dedução.

O artigo 23.º do CIVA estabelece o seguinte, quanto ao que está em causa no presente processo:

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

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

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

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

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

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

a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;

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

4 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta 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.

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

É um sujeito misto para efeitos de IVA, desenvolvendo operações sujeitas – designadamente, as relativas à locação financeira mobiliária (leasing e ALD) - e operações isentas – nomeadamente operações de financiamento/concessão de crédito, que beneficiam da isenção prevista no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.

O Ofício Circulado, n.º 30 108, de 30-1-2009, emitido pela Direção Geral dos Impostos, estabeleceu, para este tipo de instituições que desenvolvem simultaneamente um dos ou os dois tipos de actividade mencionados, um regime especial relativo ao exercício do direito à dedução, por entender 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»* (ponto 8).

Por um lado, esse regime consiste, em primeira linha, em impor a este tipo especial de sujeitos passivos, relativamente aos bens de utilização mista, a dedução segundo a afectação real, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, *«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»*.

Em segunda linha, no ponto 9 daquele Ofício Circulado n.º 30 108, ainda *«na aplicação do método da afectação real»*, estabelece-se que *«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»*.

Em suma, o regime especial previsto no Ofício Circulado consiste em impor a este tipo de sujeitos passivos a dedução segundo a *«afectação real»*, que deverá ser efectuada de duas formas: : (i) Preferencialmente, *“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”; (ii) Sempre que tal não seja possível, a “*afecção real*” será efectuada utilizando um “*coeficiente de imputação específico*”, que é determinado calculando a percentagem de dedução apenas com base no montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD, e não, como resultaria da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º, com base em “*todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica*”.

A Requerente, nas autoliquidações ora sindicadas relativas a 2008 aplicou a regra que consta do ponto 9 do referido Ofício Circulado, tendo no cálculo do *pro rata* de dedução definitivo, previsto no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, relativo a bens de utilização mista, excluído do numerador e do denominador da fracção as amortizações financeiras dos bens locados.

A Requerente desenvolve actividade económica, tal como definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que é tributada (nomeadamente, de locação financeira e aluguer de longa duração, enquadrável no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA), bem como actividade económica isenta (designadamente, concessão de crédito, nos termos do n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA, na redação vigente em 2008).

Em regra, o IVA suportado pelo sujeito passivo na aquisição dos meios utilizados exclusivamente na sua actividade económica tributada é totalmente dedutível. O IVA suportado na aquisição de meios utilizados apenas na actividade isenta ou não prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, não pode ser deduzido [artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA e artigo 168.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006].

No caso em apreço, está em causa a dedução de IVA relativamente a bens e serviços (doravante *inputs*) utilizados simultaneamente na actividade tributada (como é a locação financeira e o ALD), como na actividade económica isenta da Requerente (como sucede com a concessão de crédito).

Relativamente aos *inputs* de utilização mista, utilizados não só para operações com direito à dedução, como para operações sem direito à dedução, a regra é a de que a dedução só

é permitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações (artigo 173.º n.º 1, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 e n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA).

Esta percentagem de imposto dedutível, ou «*pro rata de dedução*», resulta, em regra, de uma fracção que inclui no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução e no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução (artigos 174.º da Directiva n.º 2006/112/CE e 23.º, n.º 4, do Código do IVA).

O *pro rata* de dedução é determinado anualmente, sendo fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior, e é aplicável provisoriamente, a determinado ano, calculado com base nas operações do ano anterior ou estimado provisoriamente, pelo sujeito passivo, de acordo com as suas previsões, sob controlo da administração (artigo 175.º, n.ºs 1 e 2, da Directiva n.º 2006/112/CE e n.ºs 6, 7 e 8, do artigo 23.º do Código do IVA).

Contudo, o sujeito passivo pode optar por «*efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Autoridade Tributária lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação*» (n.º 2 do artigo 23.º do CIVA).

A utilização deste método de afetação real, em princípio opcional, passará a ser obrigatória se a Administração Tributária o determinar, o que poderá fazer «*quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas*» ou «*quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação*» (sublinhado nosso) (n.º 3 do artigo 23.º do Código do IVA na redação vigente em 2008). A Administração Fiscal poderá também impor «*condições especiais*».

Assim, a dedução segundo a afectação real relativamente a meios de utilização mista apenas pode ocorrer por opção do sujeito passivo, ou por imposição da Administração Tributária quando: i) o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas; ou ii) a aplicação do método do *pro rata* conduza a distorções significativas.

No referido Ofício Circulado n.º 30 108, de 30-01-2009, a Administração Fiscal, entendeu que:

1) 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 (ponto 7).

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

Para proceder deste modo, a Autoridade Tributária, tal como é dito no próprio ofício, utilizou o poder que lhe é concedido pelo n.º 3 do art. 23º do CIVA, o qual determina que:

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

a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;

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

Após determinar a obrigatoriedade de os sujeitos passivos em causa adoptarem o método da **afecção real com base em critérios objectivos**, a Autoridade Tributária procedeu à definição das regras a seguir na aplicação de tal método.

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

Portanto, de harmonia com o Ofício Circulado aqui em causa, os sujeitos passivos devem aplicar o método da afecção real de acordo com um dos dois seguintes métodos, que iremos designar, para clareza da exposição, por “Critério A do Ofício Circulado” e “Critério B do Ofício Circulado”.

– **Critério A do Ofício Circulado**

Se for possível, faz-se «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» (ponto 8 do Ofício Circulado);

– **Critério B do Ofício Circulado**

Se não for «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 ALDs*» (ponto 9 daquele Ofício Circulado);

O Ofício Circulado conclui que, neste segundo caso, fica afastada a aplicação da percentagem que resultaria da aplicação do n.º 4 do artigo 23º.

O n.º 4 do art. 23º, referindo-se aos casos de aplicação do método do pro rata previsto na al. a) do n.º 1 do mesmo preceito, determina que, “tratando-se de um bem ou serviço afecto à

realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.”

No caso em apreço, a Autoridade Tributária considerou não ser possível a utilização do método da afectação real, com base em critérios objectivos.

Consequentemente, aplicou o método de *pro rata*, mas, de acordo com as regras estipuladas no seu Ofício Circulado, aplicando um “coeficiente de imputação específico” (**Critério B do Ofício Circulado**), considerando no montante do volume de negócios correspondente às operações que não conferem direito a dedução apenas os “juros e outros encargos relativos à actividade de Leasing ou de ALD”, e excluindo as amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira.

A Requerente sustenta que este procedimento é ilegal, por não encontrar apoio no art. 23º, do CIVA.

A jurisprudência do TJUE

O TJUE pronunciou-se sobre uma situação análoga à que se aprecia nos presentes autos, atinente a instituição bancária que desenvolve actividades de locação financeira, que conferem direito à dedução a par de actividades financeiras que não conferem tal direito, no processo nº C-183/13 (caso “*Banco Mais*”).

No acórdão proferido sobre o mesmo, proferido em 10-07-2014, o TJUE entendeu que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 «*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 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».

Na referida alínea c) do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva, correspondente à alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece-se que «os Estados-membros podem» «autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços».

As decisões do TJUE proferidas em reenvio prejudicial têm carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, o que é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE, Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º).

Na linha do decidido pelo TJUE, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu já, como por exemplo, no acórdão de 29-10-2014, proferido no processo n.º 01075/13, que «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 fração 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».

Assim sendo, impõe-se analisar cuidadosamente a doutrina do TJUE expendida no referido acórdão a fim de verificar a sua aplicabilidade ao caso dos autos.

Em primeiro lugar, observa-se que a situação de facto na base do acórdão do TJUE é, no essencial, igual à dos autos: uma instituição financeira, também portuguesa, que celebra, como serviços por si prestados, contratos de locação financeira e de aluguer de longa duração.

Nesse caso apreciado pelo TJUE estava em causa saber se o sujeito passivo, para calcular a proporção de operações com direito a dedução de imposto com base no método de *pro rata*, pode contabilizar no volume de negócios o montante das amortizações financeiras relativas aos contratos de locação financeira e os valores de alienação/abate por destruição de bens locados.

No seu acórdão, o TJUE diz:

“(…)16. Decorre dos elementos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o litígio no processo principal tem por objeto a legalidade da decisão da Fazenda Pública que recalcula o direito à dedução do Banco Mais no que respeita aos bens e serviços de utilização mista, por aplicação do regime de dedução previsto no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA.

17. Ora, segundo esta disposição, conjugada com o artigo 23.º, n.º 3, do CIVA, no caso de se verificarem distorções significativas na tributação, um sujeito passivo pode ser obrigado a efetuar a dedução do IVA em função da afetação real da totalidade ou de parte dos bens e serviços utilizados (...).”

Posto em termos mais sucintos, o Tribunal de Justiça considera que os n.ºs 2 e 3 do art. 23º o CIVA português, conjugados, contêm uma norma material com o seguinte conteúdo:

“No caso de se verificarem distorções significativas na tributação, um sujeito passivo pode ser obrigado a efetuar a dedução do IVA em função da afetação real da totalidade ou de parte dos bens e serviços utilizados.”

Concordamos que esta norma material se encontra nesses preceitos da lei portuguesa.

Até, em nossa opinião, a norma poderia ser completada com um importante elemento que consta igualmente dos preceitos citados.

No seu total alcance, a norma material pode ser enunciada nos seguintes termos:

1ª parte:

No caso de, (por via da aplicação do método de pro rata), se verificarem distorções significativas na tributação, um sujeito passivo pode ser obrigado (pela Administração Tributária) a efetuar a dedução do IVA em função da afetação real,

2ª parte:

Podendo a afetação real (imposta pela Administração Tributária) ter em vista a totalidade ou apenas parte dos bens e serviços utilizados, e

3ª parte:

Podendo ainda a Administração Tributária impor ao sujeito passivo condições especiais relativamente a esse procedimento.

Mas não é esta a norma que a Autoridade Tributária aplica na situação dos presentes autos (sublinhado nosso).

Nos presentes autos, a Autoridade não impôs ao sujeito passivo – *i.e.* não *obrigou*, como diz a norma – que adotasse o método de afetação real, nem tendo em vista a totalidade nem apenas parte dos bens e serviços utilizados.

Pelo contrário e sem margem para dúvida, a Autoridade Tributária obrigou, sim, a Requerente a utilizar o método do *pro rata* (sublinhado nosso).

Portanto, nunca poderia concluir-se pela legalidade da atuação da Autoridade Tributária com base na norma que resulta dos n.ºs 2 e 3 do art. 23.º do CIVA, com ou sem apoio da jurisprudência do TJUE, uma vez que a Autoridade Tributária não aplica tal norma.

Com esta conclusão, não necessitamos sequer considerar a debatida problemática de saber se a decisão do TJUE partiu de um pressuposto errado sobre o conteúdo do direito interno português e em que medida a respetiva doutrina, assentando num pressuposto errado, se impõe aos tribunais nacionais.

É certo que, em discrepância com este entendimento, o Ofício Circulado n.º 30108 contém a indicação (no seu ponto 9) de que o método aí estabelecido, o qual esteve na base das autoliquidações impugnadas, é um “método de afetação real”.

Contudo, decorre das disposições aplicáveis da Diretiva IVA (art. 173.º) que aí se contrapôs em dois métodos de cálculo do IVA dedutível em operações mistas: o método de *pro rata* e o método de afetação dos bens e serviços adquiridos, *i.e.*, da “afetação real”. E que se o primeiro método se baseia em determinar a percentagem em que as operações que não dão direito a dedução representam no volume de negócios total, o segundo método consiste em determinar, primeiramente, quais são *inputs* utilizados nas operações que não dão direito a dedução do IVA e apurar o seu montante.

Tendo em conta que as instruções administrativas são normas internas da administração tributária que apenas vinculam os serviços e não se impõem aos tribunais, o facto de o Ofício

Circulado apelidar de “afetação real” um método que efetivamente consiste em encontrar uma proporção, não nos obriga a afastar da conclusão de que, no caso presente, a Autoridade Tributária não aplicou um método de afetação real mas uma proporção, e, portanto, não fez uso do poder que lhe é outorgado pelo n.º 3 do art. 23.º do CIVA.

Pensamos que, embora assentando numa argumentação por vezes formalmente distinta, a conclusão a que agora chegamos traduz, no essencial e em termos substanciais, a perfilhada, por exemplo, nos acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 309/2017-T e 311/2017-T (este último por Tribunal presidido pelo mesmo árbitro que preside agora também a este colégio arbitral), publicadas no site do CAAD (www.caad.org.pt).

Nesta linha, e em decisão recente, não publicada, concluiu-se, designadamente:

“(…)Assim, a questão que se coloca reconduz-se a saber se neste n.º 2 [do art. 23.º CIVA] se inclui a possibilidade de determinação da afetação real através de uma percentagem de dedução. Neste n.º 2 apenas se prevê a «afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito. É manifesto que a determinação da afetação com base numa percentagem, qualquer que seja a forma de a determinar, não constitui um critério objectivo que permita determinar o grau de afetação de bens ou serviços. Na verdade, é evidente que com base no valor das rendas, total ou parcial, não se pode determinar, com objectividade, por exemplo, quais as percentagens das despesas de electricidade ou água ou de manutenção dos elevadores de edifícios comuns às actividades dos dois tipos que estão afectas à actividade de locação financeira. Isto é, a aplicação de uma percentagem, qualquer que ela seja, não permite «determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução» e, por isso, não pode constituir um critério objectivo para efeitos do n.º 2 do artigo 23.º. 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 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 a Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português «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 CIVA.

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), explicitado no artigo 3.º, n. 1, do Código do Procedimento Administrativo.

E ainda nesta mesma linha argumentativa e sentido decisório – que se sufragam inteiramente - vai, de forma praticamente unânime a Jurisprudência arbitral mais recente – Cfr., v. g., os acórdãos proferidos nos processos n.ºs 498/2018-T, 354/2019-T, 383/2019-T, 384/2019-T, 396/2019-T, 400/2019-T, 404/2019-T, 469/2019-T, 498/2018-T, 505/2019-T e 769/2019-T, publicados no citado site do CAAD.

Além de tudo o que ficou dito, será ainda de, pelo menos, aflorar um último aspecto da jurisprudência do TJUE.

No parágrafo 35 do citado acórdão (caso “*Banco Mais*”), diz o TJUE 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.*

Com esta última expressão, o Tribunal comete ao tribunal nacional avaliar a função económica dos contratos de locação, na atividade 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.

Ora, saber qual é a função económica predominante dum contrato de locação financeira – a de emprestar dinheiro ou a de proporcionar o gozo do bem – é um problema de difícil solução. Mas o certo é que o legislador português optou, no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado, por tratar as rendas dos contratos de locação financeira como rendas pagas por um serviço de locação [art. 16º, 2-h)], no que está implícito o tratamento da locação financeira como um serviço não financeiro.

E se assim é, custa a aceitar, no mínimo, que o legislador sujeite a IVA, na sua globalidade, as operações de locação financeira e aluguer de longa duração, por não as considerar como operações financeiras, e ao mesmo tempo autorize limitar o direito de dedução do IVA em relação às mesmas operações, por se tratar de operações financeiras.

Este tribunal considera que, tendo em vista a finalidade da tributação em IVA, se deve considerar que os clientes do 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.

Falta de demonstração dos pressupostos necessários à atuação da Autoridade Tributária

Considera-se não totalmente despidendo acrescentar às considerações supra, as seguintes:

Tal como se deixou assinalado numa das decisões arbitrais citadas, afigura-se que «o apuramento da parcela de IVA dedutível pelo método que a administração tenta impor, provoca, ela sim, distorções significativas de tributação, pois tanto na modalidade de rendas de leasing constantes como de rendas variáveis, e uma vez que os juros se apuram e pagam antes da amortização de capital, a proporção de juros contida na totalidade da renda flutua ao longo do período contratual, originando flutuações da percentagem de dedução, que nada têm que ver com diferentes intensidades de uso dos inputs comuns e que portanto têm de ser julgadas arbitrárias e sem fundamento legal e económico» e que «pelo método imposto pela administração, a parcela de IVA dedutível fica claramente desajustada do desígnio do imposto de libertar o empresário de todo o IVA suportado a montante, quando é certo que a jusante a renda foi integralmente tributada».

Ou seja: mesmo que o método previsto no ponto 9 do Ofício Circulado assegurasse mais eficazmente os referidos princípios, tal como já se deixou anteriormente expresso, 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, 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). É com este alcance que o n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT estabelece que «*a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias*».

A isto acresce que, como decidiu o TJUE, no citado acórdão 10-07-2014, proferido no processo n.º C-183/13 (*Banco Mais*), a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, não se opõe – insiste-se - a que um Estado-Membro obrigue um Banco que exerce, nomeadamente, actividades 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 contrato*» [grifado nosso].

Como resulta desta parte final, na perspectiva do TJUE, não é compaginável com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Directiva n.º 2006/112/CE [a que corresponde que alínea c) do n.º 5 do artigo 17.º da 6.ª Directiva] a imposição aos contribuintes de uma percentagem de dedução especial **de forma genérica**, independentemente da comprovação da utilização real dos bens e serviços, **casuisticamente apurada**, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) quando afirma que decorre daquela decisão do TJUE «*que sobre a matéria de facto se formule um juízo de facto sobre se a utilização desses bens e serviços de utilização mista é ou não, sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos*».

A isto acresce que a jurisprudência mais recente do TJUE, repensando explicitamente o entendimento adotado no processo C-183/13, veio esclarecer 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 suscetível 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*).

Assim, 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].

Esta mais recente decisão do TJUE proferida em reenvio prejudicial tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, o que é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), como se referiu.

Ainda e por outro lado, dispõe a alínea h) do n.º 2 do artigo 16.º do Código do IVA, que «*[N]os casos das transmissões de bens e das prestações de serviços a seguir enumeradas, o valor tributável é: para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, o valor da renda recebida ou a receber do locatário*». Ou seja, o IVA deve ser liquidado sobre a totalidade da renda, sem distinção entre juro e capital, constituindo este montante global o valor tributável do imposto, nas operações de locação financeira. Assim, a solução proposta pela Administração Tributária, de expurgar, para efeitos de apuramento da percentagem de dedução, a parte da renda correspondente à amortização financeira não tem apoio directo nos textos legais.”

E com o acórdão citado conclui-se “que o método de cálculo da percentagem de dedução preconizado pela Administração Tributária, traduzido na imposição de utilização do «*coeficiente de imputação específico*», enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em ofensa do princípio da legalidade e errada interpretação dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 23.º do Código do IVA e artigos 173.º e 174.º, n.º 1 da Directiva n.º 2006/112/CE, o que justifica a anulação das autoliquidações, nas partes em que nela assentam, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do CPA subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do artigo 2.º da LGT.”

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, incluindo, a uniformizadora: breve referência.

Não se desconhece que, a propósito da questão suscitada nestes autos, se pronunciou, mais do que uma vez, o STA – Cfr v.g., os acórdãos de 29-10-2014 (Proc 01075/13¹), 3-6-2015 (Proc 0970/13), 17-6-2015 (Proc 01874/13), 27-1-2016 (Proc 0331/14), 15-11-2017 (Proc 0485/17) 4-3-2020 (Proc 52/19.0) e 6-5-2020 (Proc 01745/10.2).

Estes dois últimos acórdãos foram proferidos em sede de recursos extraordinários para fixação de Jurisprudência.

Assinale-se, *en passant*, que os acórdãos uniformizadores de Jurisprudência, ao invés do que ocorria com os “assentos” que o artigo 2º, do Código Civil, na redação inicial de 1966, integrava nas fontes normativas, não gozam de força vinculativa a não ser no âmbito do processo em que são proferidos, embora se lhes reconheça uma força persuasiva especial decorrente da conjugação de diversos fatores, tais como serem proferidos no âmbito de um recurso extraordinário, para o Pleno da Secção correspondente do STA (no caso, a Tributária) e publicados na 1ª Série do Diário da República (cfr artigo 152º, do CPTA). São assim, com estas particularidades, e tal como, em geral, toda a Jurisprudência, fontes mediatas da Lei.

Não sendo ilegal, embora não desejável à luz do disposto no artigo 8º-3, do Código Civil, a prolação de decisão de caso análogo, em sentido diverso de outros decididos por outro Tribunal, incluindo o STA, a verdade é que não será este o caso.

Com efeito, a Jurisprudência do STA citada apreciou, no essencial, a legalidade da atuação da Autoridade Tributária com base na norma que resulta dos n.ºs 2 e 3 do art. 23º do CIVA, apoiada, concorde-se ou não, na jurisprudência do TJUE a que já fizemos referência e comentamos anteriormente .

Todavia a verdade é que, tal como se deixou anteriormente explicitado, a Autoridade Tributária não aplica, no caso dos autos, o sobredito normativo, sendo que, embora a Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, permita ao Estado Português «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 CIVA, isto porque

¹ Já referido e comentado anteriormente.

as instruções administrativas são, como é reconhecido, normas internas da administração tributária que apenas vinculam os serviços e não se impõem aos tribunais.

Consequentemente, o facto de o citado Ofício Circular nº 30.108 apelidar de “afetação real” um método que efetivamente consiste em encontrar uma proporção, não obriga validamente ao afastamento da conclusão de que, no caso presente, a Autoridade Tributária não aplicou um método de afetação real, mas uma proporção, e portanto não fez uso do poder que lhe é outorgado pelo nº 3 do art. 23º do CIVA.

Dir-se-á, a concluir, que podendo embora existir defesa de entendimento diverso do defendido pelo STA, a verdade é que, tal não acontece verdadeiramente no caso.

Por isso e na linha da Jurisprudência arbitral unânime recente e anteriormente citada, se considera padecerem de ilegalidade os atos tributários sub judicio.

3. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em, julgando totalmente procedente o pedido:

- a) Anular a decisão de indeferimento do recurso hierárquico nº ...2013...;
- b) Anular, por ilegalidade, as correções efetuadas pela Requerida e que deram origem aos atos de liquidação objeto da presente impugnação, ou seja, os atos consubstanciados nas notas de liquidação de IVA e juros compensatórios, nºs ... e..., nas importâncias de € 4 094 627,58 e €568 536,23, respetivamente, ambos de 11-9-2012
- c) Reconhecer o direito do Requerente à dedução adicional de IVA decorrente da submissão da sobredita declaração adicional apresentada em 4-2-2011.

Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor € 4 663 163,81.

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 58 752,00**, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 2-7-2020

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

Sérgio Vasques
(Árbitro Adjunto)

Vencido conforme declaração junta

Sérgio de Matos
(Árbitro Adjunto)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Sendo embora grande a complexidade da questão e o cuidado que ela nos deve inspirar, não consigo acompanhar a tese acolhida pela maioria do colectivo.

Com efeito, a tese agora acolhida é contrária à jurisprudência que na matéria foi reiterada pelo Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos de 29.10.2014 (proc. 01075/13); 3.06.2015 (proc.0970/13); 17.06.2015 (proc.01874/13); 27.01.2016 (proc.0331/14); e 15.11.2017 (proc.0485/17). Em particular, contradiz-se o acórdão uniformizador emitido pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário, de 4.03.2020 (proc. 52/19.0), reafirmado no acórdão de 6.05.2020 (proc.01745/10.2).

A tese agora acolhida parece-me também contrariar a doutrina fixada pelo TJUE nos acórdãos Banco Mais e VW Financial Services, nos termos da qual critérios de imputação específicos como os que são empregues pela administração tributária portuguesa devem ser reconhecidos como modalidades de afectação real.

Por razões de coerência, segurança jurídica e economia processual — mas também por subscrever o que sobre esta questão de direito sustentam o órgão supremo da nossa jurisdição administrativa e fiscal e o TJUE — ter-me-ia inclinado em sentido distinto do que estudadamente fixou a maioria do colectivo.

(Sérgio Vasques)