

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 278/2015-T

Tema: IVA – Valor Tributável; Art.º 16 do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. Em 29 de Abril de 2015, A..., LDA, NIPC..., com sede em..., ..., ...-... ..., doravante designada por Requerente, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pela sua mandatária, Dr.ª B... e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª C... e Dr.ª D... .
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 04 de Maio de 2015.
4. Mediante o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende a anulação do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referente ao período de tributação 11/09T, no valor de € 42.720,90 (quarenta e dois mil, setecentos e vinte euros e noventa cêntimos).
5. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o signatário.

- 6.** O Árbitro aceitou a designação efectuada, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído no dia 07 de Julho de 2015, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme acta da constituição do Tribunal Arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.
- 7.** A Requerida apresentou a sua resposta, no dia 28 de Setembro de 2015.
- 8.** No dia 7 de Outubro de 2015, o Tribunal, tendo em vista aquilatar a utilidade da produção de prova testemunhal e dos depoimentos de parte solicitados no requerimento inicial, notificou a Requerente para indicar os factos objecto de inquirição em sede audiência, tendo, no dia 14 de Outubro de 2015, a Requerente cumprido o despacho do Tribunal.
- 9.** No dia 29 de Outubro de 2015, o Tribunal, através de despacho, designou o dia 11 de Dezembro de 2015 para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e audição de testemunhas, mas face ao requerimento apresentado, pela Requerente, no dia 3 de Novembro do mesmo ano, manifestando a sua indisponibilidade de agenda, foi a mesma adiada para o dia 16 de Dezembro de 2015, data em que, efectivamente, se veio a realizar.
- 10.** Nesse dia, abordadas as questões a que se refere o artigo 18.º do RJAT, foram ouvidas as testemunhas indicadas pela Requerente, bem como foi prestado depoimento de parte. Terminada a produção de prova, o Tribunal concedeu prazo à Requerente para vir aos autos juntar documentos adicionais, findo o qual, se iniciou a contagem do prazo para apresentação das alegações escritas. Ainda, nesta reunião, o Tribunal prorrogou o prazo da decisão por mais dois meses, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, advertiu a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD, e designou o dia 15 de Fevereiro de 2016 para o efeito de prolação da decisão arbitral. Data esta prorrogada para 6 de Março de 2016, por despacho datado de 15 de Fevereiro de 2016.
- 11.** A Requerente, no dia 30 de Dezembro de 2015, apresentou o requerimento com a junção dos documentos adicionais indicados e referidos na reunião do artigo 18.º do RJAT, e no dia 11 de Janeiro de 2016, as suas alegações.
- 12.** No dia 21 de Janeiro de 2016, a Requerida apresentou as suas contra-alegações.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

A Requerente sustenta o pedido de anulação do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) referente ao período de tributação 11/09T, por se encontrar o mesmo ferido de ilegalidade, no seguinte:

a) Entende a Requerente que o acto tributário que ora se contesta padece de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, na medida em que, *«em causa está uma prestação de serviços onerosa. (...)»*. Assim sendo, entende a Requerente que, conforme resulta do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA *«o valor tributável das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente»*, pelo que, *«contrariamente ao entendimento da AT, o valor da contraprestação efectivamente obtida pela Requerente em resultado da cessão da posição contratual à sociedade “E..., S.A.” ascendeu apenas a € 807.578,35 e não a € 993.321,37, sendo o IVA devido – e já pago pela Requerente – no valor de € 185.743,02 e não, como defende a AT, de € 228.463,92.»*

b) Sustenta a sua posição referindo que foi *«esta a vontade das partes no que concerne à remuneração estabelecida para a cessão da posição contratual celebrada entre a Requerente e a “E..., S.A.”.»*, pelo que, deve a mesma prevalecer, no quadro da autonomia privada previsto no n.º 1 do artigo 405.º do Código Civil.

c) Mais, contesta que *«não se compreende, nem se aceita, é que, estando as partes integralmente de acordo quanto ao preço acordado e ao facto de o mesmo incluir o IVA devido – como acontece in casu –, parta a AT de um preço divergente daquele que resulta da vontade das partes e tribute em conformidade, sem no entanto, arguir nem tão-pouco demonstrar que o mesmo não se afigura real.»*

d) A este propósito, refere que, *«poderá a AT, em certas situações, considerar que o preço declarado não corresponde ao efectivamente praticado, sendo, por conseguinte simulado. Contudo, fosse essa a intenção da AT e a norma de que teria de socorrer-se teria de ser outra que não o disposto no artigo 16.º, do Código do IVA.»* E, se fosse esse o caso, a AT teria, *«atendendo à presunção de veracidade de que beneficiam as operações*

constantes da escrita dos sujeitos passivos e dos respectivos documentos de suporte nos termos do n.º 1, do artigo 75.º, da LGT, de cumprir o ónus da prova dos factos que a levassem a entender inexistir uma correspondência entre o preço declarado pelas partes e por estas aceite e aquele que efectivamente teria sido praticado.»

e) Mais alude que, *«nem a AT invocou outra norma que não o disposto no artigo 16.º, do Código do IVA para considerar que o preço da cessão da posição contratual celebrada entre a Requerente e a “E..., S.A.” é distinto daquele que ambas afirmam ser, nem invocou – e menos ainda demonstrou – que se afigura simulado – que não é – o preço declarado pelas partes quanto à cessão da posição contratual.»*

f) Concluindo que, *«a fixação do preço da cessão da posição contratual em € 807.578,35 foi uma opção de gestão tomada pela Requerente e pela “E..., S.A.”, e não pode simplesmente ser desconsiderada nem reconfigurada pela AT com base no disposto pelo n.º 1, do artigo 16.º, do Código do IVA, por não permitir esta norma desacreditar um elemento contratual – o preço – relativamente ao qual existe perfeita sintonia entre as partes que celebram o contrato em causa.»*

g) E termina, no sentido de que *«o acto tributário sob discussão resulta de um erro nos pressupostos de facto, sendo, por isso, anulável, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do artigo 163.º, do CPA aplicável ex vi alínea c), do artigo 2.º, da LGT.»*

h) Por outro lado, entende, ainda, a Requerente que o acto de tributação controvertido se encontra viciado, por errada interpretação e aplicação da lei, na medida em que *«entre os impostos gerais sobre o consumo, os impostos sobre o valor acrescentado, como o IVA que vigora na União Europeia, distinguem-se dos restantes modelos de imposto pela sua neutralidade, não existindo efeitos cumulativos ou de cascata. A referida neutralidade advém exactamente do facto de o imposto incidir apenas sobre o valor acrescentado em cada fase do processo produtivo, de tal modo que seja efectivamente suportado apenas pelo consumidor final.»*

i) Ora, considera a Requerente, que *«no caso em apreço, não se discute que, através do contrato de cessão de posição contratual celebrado entre a Requerente e a “E..., S.A.” tenha a primeira pretendido assegurar um acerto de contas quanto à sua dívida a perante a “F... SGPS, S.A.”, a qual foi, posteriormente, assumida e paga pela sociedade “G... SGPS, S.A.”. Não se contesta igualmente que o valor da aludida dívida é de €993.321,37.*

O que se contesta, realce-se, é que este seja considerado o valor da contraprestação obtida pela Requerente para efeitos de determinação do valor tributável em sede de IVA.»

j) Continua referindo que, *«o valor de € 993.321,37 não foi o valor efectivamente obtido pela Requerente em contrapartida do contrato de cessão de posição contratual celebrado com a “E..., S.A.”.O valor efectivamente recebido pela Requerente no âmbito do referido contrato corresponde ao valor de € 993.321,37 subtraído do IVA entregue pela Requerente nos cofres do Estado, no valor de € 185.743,02.»*

k) Mencionando, ainda, que *«é justamente a esta realidade que se deve atender no momento de determinar o valor tributável em sede de IVA, à luz do que dispõe o n.º 1, do artigo 16.º, do CIVA: ao valor que o prestador do serviço efectivamente foi capaz de extrair do cumprimento do contrato celebrado em seu benefício.»*, sustentando, assim, a sua posição e argumentação na doutrina nacional e jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (Acórdão C-249/12 - Tulică e Plavoşin, de 07.11.2013).

l) Concluindo no sentido de que a jurisprudência do TJUE referida *«justifica a ilegalidade do acto tributário de liquidação aqui em causa, o qual deve ser anulado, por padecer de vício de violação de lei, por errada interpretação da lei, nos termos e para os efeitos do disposto pelo n.º 1, do artigo 163.º, do CPA, aplicável ex vi alínea c), do artigo 2.º, da LGT.»*

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

a) Por seu lado, a AT vem apresentar a sua defesa, por impugnação, invocando, desde logo, que, *“o referido contrato de cessação da posição contratual celebrado entre a Requerente e a E... SA, não continha qualquer especificação no que se reporta ao preço da referida cedência da posição contratual.”* Com efeito, e nestas circunstâncias, *“os serviços de inspecção tributária entenderam que estávamos perante uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta e, nessa conformidade, havia que apurar qual o valor tributável a ter em conta para efeitos de liquidação, uma vez que a ora Requerente tinha, pura e simplesmente, ignorado os efeitos fiscais decorrentes da celebração da referida cessão da posição contratual.”*

b) Esclarece que, *“efectivamente, de acordo com o que consta do RIT, (...), chegou-se*

a um valor tributável de € 977 276,54, que corresponde ao valor do imóvel € 1 127 372,26, que constava do contrato de locação financeira inicial celebrado em 23.11.2010, deduzido do montante de € 150 095,72, ou seja, deduzido do valor residual.” Referindo, ainda, que “É aliás na sequência do confronto com esta situação que a ora Requerente veio submeter a declaração periódica de substituição, para o período em causa, sustentando, junto dos serviços de inspeção tributária, que a razão de o contrato de cedência da posição contratual não mencionar nenhum valor que lhe estivesse associado radicava no facto de ter um empréstimo no seu passivo na forma de suprimentos do seu sócio F... SGPS, no montante de € 993 321,37, que foi integralmente assumido pela E... ”.

c) Mais refere que «cita a ora Requerente Acórdãos do TJUE nos artigos 105º e seguintes da sua petição inicial que, salvo o devido respeito, não são aplicáveis no caso em apreço. Na verdade, nos casos a que se reportam, está-se perante contratos de compra e venda – transmissões de bens – ao contrário do que acontece no âmbito dos presentes autos em que se está perante a cessão de uma posição contratual classificada como prestação de serviços.»

d) Alude, ainda, que «Efectivamente, para além de não estarmos perante o preço de um bem, se tal fosse possível, estar-se-ia a reduzir o montante da dívida da ora Requerente perante o seu credor, tudo a expensas do Estado.»

e) Defende, por último «Não restam, pois, dúvidas de que o valor de € 993 321,37 constitui a contrapartida económica da prestação de serviços (cessão da posição contratual) em causa nos presentes autos.» Acrescentando, ainda que, «e se é verdade que no domínio da liberdade contratual prevalece a vontade das partes na celebração dos contratos, não é menos verdade que essa liberdade não pode sobrepor-se a normas de ordem e interesse público – como é o caso das normas fiscais.»

f) E, conclui, por fim, no sentido de que “No caso dos presentes autos, conforme refere a própria Requerente, o valor da dívida da A... perante a F... SGPS, assumido e pago pela G... SGPS SA, accionista maioritário da E... SA, ascendia a € 993 321,37, pelo que dúvidas não restam que é este que traduz o valor da contraprestação obtida pela Requerente aquando da cessão da posição contratual. “

IV. Saneamento

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. Matéria de Facto

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, e a prova testemunhal produzida, tendo sido apresentadas uma testemunha e dois depoimentos de parte pela Requerente, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados.

Foi, igualmente, prestado depoimento de parte.

De referir que a prova testemunhal apresentada pela Requerente mostrou-se credível, idónea e conhecedora dos factos em causa nos presentes autos, razão pela qual foi a mesma considerada e ponderada devidamente.

a. Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade por quotas que se dedica à actividade de produção de electricidade de origem hídrica, à qual corresponde o CAE..., encontrando-se enquadrada no regime geral de tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), e no regime geral de periodicidade trimestral, para efeitos de tributação em sede de IVA.” (Por acordo);

- B.** Em 11.10.2010, a sociedade F... -Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA era sócia da Requerente, detendo uma quota do valor nominal de € 6.000,00, tendo, celebrado um contrato de financiamento com a Requerente no montante de € 979.904,28 em capital e € 13.417,09 em juros, no montante global de € 993.321,37. (cfr. Doc. n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- C.** Em 23.11.2010, a Requerente celebrou com o Banco H... S.A., um contrato de locação financeira imobiliária, identificado com o n.º....(cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral e por acordo);
- D.** O aludido contrato teve por objecto os seguintes imóveis:
- (i) prédio misto, composto por quatro edifícios, sito no Lugar da..., freguesia de..., concelho de ..., inscrito na matriz predial urbana sob os artigos..., ..., ... e ... e na matriz rústica sob o artigo...;
 - (ii) prédio urbano destinado a estação de tratamento de águas, constituída por três divisões destinadas a máquinas, uma arrecadação e um depósito cilíndrico, sito no Lugar da..., ..., freguesia de..., concelho de ..., inscrito na matriz predial sob o artigo ... (cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral e por acordo);
- E.** O valor do financiamento do contrato identificado em C), ascendeu a € 1.127.372,26, com pagamento dividido em três prestações de periodicidade trimestral, a ter lugar num prazo de nove meses, da seguinte forma:
- i) 1ª prestação de € 564 513,31, com vencimento em 23.11.2010;
 - ii) 2ª prestação de € 187 619,65, com vencimento em 25.02.2011;
 - iii) 3ª prestação de € 225 143,58, com vencimento em 25.05.2011;
 - iv) foi fixado entre as partes um valor residual, de € 150.095,72.(cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral e por acordo);
- F.** No dia 24.08.2011, foi celebrado um contrato de cessão de posição contratual entre a Requerente, na qualidade de locatária cedente, e a “E..., S.A.”, na qualidade de locatária cessionária, no qual declararam «*não haver qualquer contrapartida pela cessão da posição contratual ora acordada*» – cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral e por acordo).

- G.** Aquando da celebração do contrato de cessão da posição contratual, foram, igualmente, estipuladas alterações ao contrato de locação financeira imobiliária, designadamente, a consagração de uma 4.^a prestação no valor de € 2.475,42, com data de vencimento, 25.08.2011, e a prorrogação do contrato para 25.11.2011, data de vencimento da obrigação de pagamento do valor residual (cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral e por acordo);
- H.** Em 20.10.2011, foi celebrado entre a “F... SGPS, S.A.” e a “I... SGPS, S.A.” (actualmente “G... SGPS, S.A.” e accionista maioritária da “E..., S.A.”), um contrato promessa de cessão de quotas e de cedência de crédito, pelo qual a primeira cedeu à segunda o crédito que detinha sobre a Requerente, pelo preço de € 993.321,37 (cfr. Doc. n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- I.** A dívida referida em F) e G) foi paga no prazo de oito meses, através da emissão de quatro cheques, um emitido, a 20.11.2011, pela “E..., S.A.” no montante de € 13.417,09 (valor equivalente à rubrica de juros identificados em B)), e outros três emitidos a 20.12.2011, 23.03.2012 e 20.06.2012, no montante de € 326.634,76 cada, pela “G... SGPS, S.A.”), todos à ordem da “F... SGPS, S.A.” – cfr. Doc. n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral e Doc. n.º 3 junto com o requerimento apresentado pela Requerente, a 30.12.2015);
- J.** Em novembro de 2013, a contabilidade da Requerente foi alvo de uma acção de inspecção levado a cabo pela Divisão de Inspeção Tributária II da Direcção de Finanças de..., abrangendo o ano de 2011, tendo sido detectadas irregularidades de natureza fiscal em sede de IVA, respeitante ao período de tributação 2011/09T. (cfr. Doc. n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral e a fls_ do processo administrativo junto aos autos);
- K.** No dia 15.11.2013, a Requerente submeteu uma declaração periódica de substituição de IVA referente ao período de 2011/09T, nela incluindo nos campos 3 e 4 do quadro 06 a base tributável de € 807.578,35 e o valor de IVA liquidado de € 185.743,02 – cfr. Doc. n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral e por acordo);
- L.** No dia 10.12.2013, a Requerente emitiu uma factura à “E..., S.A.”, identificada com o n.º 3/A, com o descritivo, «*Cedência de posição contratual do contrato de locação financeira n.º ... – Outorgado com o H...*», nos termos da qual o preço ascende a €

807.578,35 e o IVA a € 185.743,02, perfazendo o valor total de € 993.321,37 – cfr. Doc. n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

M. No dia 19.12.2013, a Requerente procedeu ao pagamento da quantia de € 185.743,02, a título de IVA respeitante ao período de 2011/09T (cfr. Doc. n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral e por acordo);

N. Em Março de 2014, a Requerente foi notificada do acto tributário de liquidação adicional de IVA, no valor de € 42.720,90, e respectivos juros compensatórios, no valor de € 3.839,03, relativos ao período de tributação de 2011/09T (cfr. Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

O. A Requerente, no dia 29.09.2014, apresentou reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º de processo ...2014..., contra a liquidação adicional de IVA controvertido nos presentes autos, bem como contra os juros compensatórios liquidados no montante de € 3.839,03 (cfr. Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral e a fls 1 do processo administrativo junto aos autos);

P. A reclamação graciosa identificada em O) foi objecto de um projecto de decisão segundo qual seria de deferir parcialmente a pretensão da Requerente, naquele procedimento, «*mantendo-se a liquidação adicional do período de 1109T, no montante de € 42.720,90 e anulando-se a liquidação de juros compensatórios relativa a este mesmo período, no montante de € 3.839,03.*» (cfr. a fls_ do processo administrativo juntos aos autos);

Q. A reclamação graciosa identificada em O) foi indeferida tacitamente, pelo decurso do prazo de 4 meses previsto no artigo 57.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), no dia 29.01.2015. (cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

VI. Factos dados como não provados.

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

VII. Fundamentos de direito.

São as seguintes as questões a apreciar e decidir:

- a) Saber se o acto tributário de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) identificado com o n.º..., referente ao período de tributação de 2011/09T, no montante de € 42.720,90 (quarenta e dois mil, setecentos e vinte euros e noventa cêntimos) é ilegal, por erro nos pressupostos de factos e, consequente errada interpretação e aplicação do direito;
- b) Caso proceda a questão anterior, saber se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT);

Antes, ainda haverá que apreciar a questão do reenvio prejudicial suscitado pelas partes. Vejamos,

A. DO PEDIDO DE REENVIO PREJUDICIAL DO PRESENTE PROCESSO PARA O TJUE.

1. No pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral, a Requerente sugere «*caso se entenda que a desconformidade com o direito comunitário aqui exposta não é suficientemente clara ou pacífica na jurisprudência do TJUE*» que «*o presente Tribunal Arbitral faça uso do mecanismo do reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º do TJUE (...).*» Sendo que, «*para o efeito, a Requerente sugere que sejam colocadas as seguintes questões prejudiciais ao TJUE, suspendendo-se a instância até à sua decisão:*

Afigura-se possível, ao abrigo dos artigos 1.º, n.º 2 e 73.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, cujo teor se encontra vertido no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, o entendimento de acordo com o qual, em face de inexistência de discordância entre as partes contratantes quanto ao preço fixado e tendo sido esse preço efectivamente pago, ser este facto desconsiderado pela AT com base nas regras gerais de cálculo do valor tributável, admitindo-se que sobre esse preço incida IVA?

Afigura-se possível, ao abrigo dos artigos 1.º, n.º 2 e 73.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, cujo teor se encontra vertido no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, o entendimento de acordo com o qual, nada se dizendo no contrato quanto à

incidência do IVA, o mesmo acrescer ao valor efectivamente pago pelo adquirente ao prestador do serviço?”

Ora, vejamos, se o presente Tribunal se encontra obrigado, ou ao invés dispensado, de proceder ao reenvio prejudicial do presente processo para o TJUE.

Refere-se, igualmente, que o mesmo acaba também por ser pedido pela AT aqui Requerida, em sede de alegações, caso o Tribunal tenha dúvidas sobre a questão declarada.

2. Em 2012, o TJUE emitiu recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais (2012/C 338/01), as quais não tendo carácter vinculativo, têm, como objectivo (entre outros), orientar os órgãos jurisdicionais dos Estados Membros quanto à oportunidade de proceder a um reenvio prejudicial, bem como fornecer indicações práticas quanto à forma e aos efeitos de tal reenvio.

3. Na verdade, de uma leitura cuidada dessas recomendações constatamos que, no seu ponto 7 é referido que *«o papel do Tribunal no âmbito de um processo prejudicial consiste em interpretar o direito da União ou pronunciar-se sobre a sua validade, e não em aplicar este direito à situação de facto subjacente ao processo principal. Esse papel incumbe ao juiz nacional e, por isso, não compete ao Tribunal pronunciar-se sobre questões de facto suscitadas no âmbito do litígio no processo principal nem sobre eventuais divergências de opinião quanto à interpretação ou à aplicação das regras de direito nacional.»*

4. Com efeito, o ponto 12 dessas Recomendações alude a que: *«um órgão jurisdicional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial em direito interno é obrigado a submeter esse pedido ao Tribunal, exceto quando já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto) ou quando o modo correto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco.»*

5. Resulta, assim, destas recomendações, que o reenvio prejudicial para o TJUE não deverá ter lugar quando:

- a) já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto); ou
- b) quando o modo correcto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco.

6. Na verdade, e nesta sequência, alcançando o ponto 13. das recomendações ínsitas constatamos que o TJUE aconselha que *«um órgão jurisdicional nacional pode, designadamente quando se considere suficientemente esclarecido pela jurisprudência do Tribunal, decidir ele próprio da interpretação correcta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que conhece»*.

7. Finalmente, compulsando o ponto 18 das mesmas recomendações, constatamos que aquele órgão jurisdicional encoraja, ainda, no sentido do *«órgão jurisdicional nacional poder apresentar ao Tribunal um pedido de decisão prejudicial, a partir do momento em que considere que uma decisão sobre a interpretação ou a validade é necessária para proferir a sua decisão.»*

8. Ora, as questões formuladas pela Requerente prendem-se, com a interpretação dos artigos 1.º, n.º 2 e 73.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, cujo teor se encontra vertido no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, no que toca à sua aplicação ao caso em concreto.

9. Salvo o devido respeito, entende o presente Tribunal que é claro e evidente o sentido da norma legal em apreço e a sua interpretação é inequívoca, razão pela qual entende que não será de recorrer ao mecanismo do reenvio prejudicial proposto pela Requerente.

10. Ademais, e tal como é mencionando pela Requerente, em sede de alegações finais, *«tal reenvio apenas se encontrará dispensado se, na senda da jurisprudência firmada no Acórdão Cilfit: (i) a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal; (ii) o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma; ou (iii) o Tribunal não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.»*

11. Com efeito, entende o presente Tribunal Arbitral que a interpretação do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA é evidente e inequívoca quanto ao facto de, nas transmissões de bens e nas prestações de serviços, o valor tributável corresponder à contraprestação obtida ou a obter pelo adquirente, do destinatário ou de terceiro.

12. E, quanto ao entendimento de que o conceito de contraprestação, em conformidade com aquela que tem sido a orientação da jurisprudência do TJUE, estar em estreita conexão com o carácter oneroso das operações sujeitas a imposto, consubstanciando, esta, todos os benefícios susceptíveis de avaliação pecuniária e de apreciação subjectiva.

13. Assim sendo, não se vislumbra qualquer dúvida ou incerteza na aplicação e interpretação do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA ao caso em concreto, porquanto é pacífico, que entre as partes foi celebrado um contrato de cessão de posição contratual, do qual resultou um benefício ou uma contraprestação que se encontra em estreita conexão com o carácter oneroso da operação em causa, sujeita a imposto.

14. A verdadeira e única questão a dirimir é por quanto é que deverá ser considerado esse benefício e/ou contraprestação, o que face aos factos dados como provados e a aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, não suscita dúvidas ao presente Tribunal,...

15. ...razão pela qual entende este Tribunal ser de rejeitar o invocado pedido das partes quanto ao reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia, designadamente no que toca às questões formuladas pela Requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral, ou de qualquer outra com ela relacionada, o mesmo acontecendo, naturalmente, com o pedido formulado pela Requerida.

B. DA (I)LEGALIDADE DO ACTO TRIBUTÁRIO CONTROVERTIDO.

1. A questão decidenda quanto à (i)legalidade do acto tributário controvertido tem subjacente, como se encontra assente, a celebração, a 23.11.2010 de um contrato de locação financeira imobiliária celebrado entre a Requerente e o Banco H..., S.A. relativo a dois imóveis, sítos no concelho de

2. O valor do financiamento estipulado entre as partes foi de € 1.127.372,26, dividido em três rendas de periodicidade trimestral, a pagar no prazo de nove meses, nos seguintes montantes:

- a) 1.^a prestação, no montante de € 564.513,31, com vencimento em 2010.11.23;
- b) 2.^a prestação, no montante de € 187.619,65, com vencimento em 2011.02.25;
- c) 3.^a prestação, no montante de € 225.143,58, com vencimento em 2011.05.25.

Tendo sido fixado entre as partes um valor residual, na quantia de € 150.095,72.

3. Ora, como resulta, igualmente, assente, em 24.08.2011, foi celebrado um contrato de cessão de posição contratual entre a Requerente, na qualidade de locatária cedente, e a “E..., S.A.”, na qualidade de locatária cessionária. Tendo, na mesma data e no mesmo documento particular, sido também estipuladas alterações ao contrato de locação financeira imobiliária, designadamente no que respeita ao prazo do mesmo, o qual foi prorrogado para 25.11.2011, data de vencimento da obrigação de pagamento do valor residual. Sendo, ainda, convencionado, no mesmo documento, o pagamento de uma quarta renda, no valor de € 2.475,42, com data de vencimento a 25.08.2011.

4. Na verdade, e compulsando o contrato de cessão de posição contratual, (Doc. n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral) constatamos, efectivamente, na sua cláusula sétima que *“O Segundo e Terceiro contraentes declaram que não é devida qualquer contrapartida pela cessão da posição contratual ora acordada”*.

Diga-se, desde já, que apesar do exposto, a Requerente e Requerida admitiram mais tarde por acordo, o carácter oneroso da prestação de serviços em causa (Vd. nota 3 das alegações da Requerente).

Ora,

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) segundo o qual: *“a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”*, estão sujeitas a IVA.

6. O conceito de transmissão de bens para efeito de IVA, vem previsto no n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, o qual dispõe no sentido de que: *“Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.”*

7. Conforme elucida CLOTILDE CELORICO PALMA¹, desta definição é possível retirar que: «

a) Regra geral, apenas as transmissões efectuadas a título oneroso são sujeitas a IVA;

b) Uma transmissão de bens para efeitos de IVA implica a existência de um bem corpóreo, móvel ou imóvel. Isto é, ficam fora deste conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos, que serão tributáveis em sede de IVA como prestações de serviços (...);

¹ In Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF, n.º I – 5.ª edição Almedina, pág. 56 e 57

c) Trata-se de um conceito de natureza económica. Não sendo, contudo, necessário que o transmitente seja proprietário do bem transmitido.»

8. Na verdade, considerando que, no presente caso, estamos perante uma cessão da posição contratual do locatário no contrato de locação financeira imobiliária, para efeito de IVA, na qual são cedidos direitos e obrigações, teremos que enquadrar esta operação como sendo uma prestação de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, uma vez que não obstante, transcender o conceito de prestação de serviços, deve suportar-se a sua qualificação no carácter residual do mesmo, na medida que não se enquadra na definição de *“as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.”*

9. Posto isto, e depois de qualificar a operação em causa, bem sabendo que a mesma se localiza no território nacional, cumpre apurar se é a mesma tributável ou não para efeitos de IVA, pelo que, teremos que recorrer ao disposto no artigo 9.º do CIVA, tendo em vista apurar se a mesma beneficiou ou não de alguma isenção.

10. Na verdade, compulsando este artigo 9.º, constatamos que a operação aqui em causa não se enquadra em nenhuma das isenções previstas na mesma, pelo que, teremos obrigatoriamente que concluir que se trata de uma operação sujeita a IVA, e dele não isenta.

11. Com efeito, o caminho traçado até aqui, é pacífico para ambas as partes, uma vez que não discutem a natureza da operação em causa.

12. Ultrapassada terá que ficar a natureza onerosa da mesma, apesar do teor do ponto 15 da Resposta da AT, como bem sinaliza a Requerente².

13. A verdadeira divergência reflecte-se, no entanto, na determinação do valor tributável da prestação de serviços onerosa, aqui em causa, para efeitos de IVA.

14. Nesta senda, temos, por um lado, a posição da Requerente, a qual defende que a base tributável, para efeitos de IVA, decorrente da outorga do contrato de cedência da posição contratual celebrado entre si e a sociedade “E..., S.A.” é de € 807.578,35, por entender e considerar que é esse o valor da contraprestação efectivamente obtida pela Requerente em resultado daquela cessão.

15. Alegando, como suporte da sua posição que, foi essa *«a vontade das partes no que concerne à remuneração estabelecida para a cessão da posição contratual celebrada entre a Requerente e a E..., S.A.»*, sobre a qual aliás estão *«as parte integralmente de acordo quanto ao preço acordado e ao facto de o mesmo incluir o IVA devido»*.

16. Mais, refere, a Requerente a este respeito, que, *«a fixação do preço da cessão da posição contratual em € 807.578,35 foi uma opção de gestão tomada pela Requerente e pela E..., S.A.»*, e não pode ser simplesmente desconsiderada nem reconfigurada pela AT com base no disposto pelo n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA, por não permitir esta norma desacreditar um elemento contratual – o preço – relativamente ao qual existe perfeita sintonia entre as partes que celebram o contrato em causa.»

17. Em contraposição a estes argumentos, invoca a Requerida que *«o referido contrato de cessação da posição contratual celebrado entre a Requerente e a E... SA, não continha*

² A AT refere no ponto 15 da sua Resposta que “... o referido contrato de cessação da posição contratual celebrado entre a Requerente e a ..., SA, não continha qualquer especificação no que se reporta ao preço da referida cedência da posição contratual”.

qualquer especificação no que se reporta ao preço da referida cedência da posição contratual», pelo que, houve a necessidade por parte dos Serviços da AT em apurar qual o valor tributável a ter em conta para efeitos de liquidação, «uma vez que a ora Requerente tinha, pura e simplesmente, ignorado os efeitos fiscais decorrentes da celebração da referida cessão da posição contratual.»

18. Refira-se, de passagem que a determinação do preço do contrato, como referido pela Requerente, por acordo, é “efectuado” à posteriori, na sequência da acção inspectiva, já que aquando da celebração do contrato de cessão de posição contratual, que condicionou a determinação do valor da contrapartida, pura e simplesmente não havia preço porque as cláusulas contratuais referiam expressamente o seu carácter não oneroso.

19. Assim, conclui a AT *«chegou-se a um valor tributável de € 977 276,54 que corresponde ao valor do imóvel € 1.127.372,26 que constava do contrato de locação financeira inicial celebrado em 23.11.2010, deduzido do montante de € 150.095,72 ou seja, deduzido do valor residual.»*

Vejamos, a quem assiste razão.

20. Em primeiro lugar, e conforme resulta da exposição da Requerente, é verdade que a autonomia privada, prevista no artigo 405.º do Código Civil, segundo o qual, *«as partes têm a faculdade de, dentro dos limites da lei, i) fixar livremente o conteúdo dos contratos; ii) celebrar contratos diferentes dos previstos naquele código; ou iii) incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver.»*

21. Sendo razoável, afirmar, como o faz a Requerente, que *“daqui decorre, como regra, que a vontade das partes é soberana”*.

22. Ora, sucede que, o contrato de cessão da posição contratual em apreço, relativamente ao qual se pretende determinar qual o valor do benefício ou contraprestação que do mesmo resultou para a Requerente, consta expressamente, na sua cláusula sétima, quanto a esta matéria, que *«o segundo e terceiro contraente declaram que não é devida qualquer contrapartida pela cessão da posição contratual ora acordada»*.

23. Significa isto que, no contrato celebrado foi fixado livremente o seu conteúdo, no qual é indicado não ser devida qualquer contraprestação pela cessão da posição contratual acordada, o que tem interesse e relevo para efeitos civis.

24. Contudo, na senda fiscal, é um pouco diferente, porquanto, tratando-se de uma operação, como é a cessão da posição contratual, qualificada, para efeitos de IVA, como prestação de serviços, gratuita ou onerosa, da mesma decorre sempre a responsabilidade no pagamento do imposto, atento o benefício económico que dele resulta (não se esquece que veio a ser reconhecida pelas partes a natureza onerosa da operação).

25. Na verdade, e no que toca ao argumento da autonomia privada, refere a Requerida, e bem, que, *«se é verdade que no domínio da liberdade contratual prevalece a vontade das partes na celebração dos contratos, não é menos verdade que essa liberdade não pode sobrepor-se a norma de ordem e interesse público – como é o caso das normas fiscais.»*

26. Outro argumento que a Requerente afere, na sua exposição, para fundamentar e sustentar a sua tese quanto à base tributável na quantia de € 807.578,35, e, conseqüentemente quanto à ilegalidade do acto tributário controvertido, é a existência de uma semelhança entre o caso *sub judice* e o que foi discutido no Acórdão do TJUE, proferido no processo n.º C-249/1, Caso *Tulică and Plavoşin*.

27. Entendendo, para o efeito, a Requerente que: *«o TJUE, num caso semelhante, considerou que “quando o preço de um bem tenha sido determinado pelas partes sem a*

menção do IVA e o fornecedor do referido bem seja o devedor do IVA devido sobre a operação tributada, e caso o fornecedor não tenha a possibilidade de recuperar junto do adquirente o IVA reclamado pela administração fiscal, se deve considerar que o preço convencionado já inclui IVA”. Ou seja, entendeu o TJUE que se deve considerar que o preço acordado já inclui IVA se estiverem reunidos os seguintes requisitos:

- a) O preço tenha sido determinado pelas partes sem a menção do IVA;*
- b) O fornecedor do bem é o devedor do IVA; e*
- c) O fornecedor não tenha a possibilidade de recuperar o IVA junto do adquirente.»*

28. Considera, assim, a Requerente que os requisitos ínsitos se encontram preenchidos no caso em apreço, porquanto, por um lado, no que respeita à determinação do preço, invoca que *«as partes acordaram um valor global, sendo sua intenção, desta forma, saldar todo o passivo existente, não tendo havido qualquer menção ao IVA.»*, por outro, quanto à possibilidade de recuperar o IVA junto do adquirente, refere que *«é importante salientar que a E... é um sujeito passivo de IVA isento ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA, razão pela qual o IVA por aquele suportado não é dedutível (à semelhança do que acontece com os consumidores finais)»*, pelo que, *«não [teria], qualquer «possibilidade de recuperar junto da E...o IVA adicionalmente liquidado, não só por já ter decorrido o prazo legal para o efeito, mas também porque a E... é um sujeito passivo que realiza operações isentas de IVA, sem direito à dedução.»*

29. Discorda, no entanto, a Requerida que se possa aplicar o *supra* identificado Acórdão do TJUE ao caso em apreço, invocando, para o efeito, que *«as circunstâncias de facto entre o aludido Acórdão e o caso em apreço, são distintas, desde logo, porque:*

- a) o Acórdão respeita a uma transmissão de bens e não a um contrato de prestação de serviços;*
- b) no caso, as partes eram pessoas singulares (que foram oficiosamente classificadas pela Administração Fiscal como sujeitos passivos) e não pessoas colectivas que são, normalmente, sujeitos passivos de IVA quanto às actividades que praticam;*

c) *nos contratos celebrados foi expressamente fixado um preço, o que não sucedeu no caso concreto.»*

30. Na verdade, estes pequenos pormenores são passíveis de determinar se o aludido Acórdão se aplica ao caso *sub judice* ou não.

Vejamos,

31. No que respeita ao requisito da determinação do preço, convenhamos que no aresto acima identificado do TJUE está em causa: uma transmissão de bens relativamente à qual foi expressamente fixado um preço, o qual incluía o IVA, mesmo que do mesmo não tenha sido mencionada tal inclusão...

32. E que, no caso em apreço, estamos perante uma prestação de serviços – contrato de cessão de posição contratual – o qual não contém qualquer especificação no que se reporta ao preço da referida cedência da posição contratual, nem ao IVA que do mesmo resultaria. Prevendo, assim, expressamente, o contrato, na sua cláusula sétima que *«não é devida qualquer contrapartida pela cessão de posição contratual ora acordada»*, (Vide Doc. n.º 5 junto com o pedido de pronuncia arbitral)

33. No que toca ao requisito da *“possibilidade de recuperação do IVA por parte da Requerente”*, atendendo a que a cessionária, E..., é um sujeito passivo isento nos termos do artigo 9.º, relativamente à transmissão de bens e às prestações de serviços que pratica (operações activas), não tendo, portanto, que liquidar IVA e entregá-lo ao Estado, tal não implica necessariamente que esteja desobrigada a pagar o imposto, mormente, quando seja consumidora final de operações tributáveis realizadas por sujeitos passivos não isentos (operações passivas).

34. Com efeito, numa última análise, a recuperação do IVA pela Requerente poderia ter lugar se accionado o instituto do enriquecimento sem causa, ou através do disposto no artigo 78.º do CIVA, recuperando, assim, o montante do IVA adicionalmente liquidado. Não é pelo simples facto de ter sido ultrapassado um primeiro prazo para esse efeito que essa recuperação se torna inviável.

35. Face ao exposto, entende o presente Tribunal que o Acórdão do TJUE acima identificado não se poderá aplicar ao caso em concreto, por não se verificarem os respectivos pressupostos, nomeadamente:

a) porque o Acórdão do TJUE diz respeito a uma transmissão de bens e não a um contrato de prestação de serviços, como sucede no caso em apreço;

b) no caso do Acórdão, as partes eram pessoas singulares (que foram officiosamente classificadas pela Administração Fiscal como sujeitos passivos) e não pessoas colectivas que são, normalmente, sujeitos passivos de IVA quanto às actividades que praticam;

c) no Acórdão, os contratos celebrados tinham um preço fixado expressamente, o que não sucedeu no caso concreto, no qual foi expressamente declarado que *«não é devida qualquer contraprestação pela cessão da posição contratual»*, pelo que é manifesto que não foi determinado qualquer preço, com ou sem IVA incluído³.

d) No que toca, no caso em apreço à «possibilidade de a requerente recuperar junto da ... o IVA adicionalmente liquidado, não obstante, esta ser um sujeito passivo que realiza operações isentas de IVA, sem direito à dedução, a verdade é que a recuperação do IVA poderia ser feita, quer através da dedução *do IVA não dedutível, em sede de IRC, como gasto da sua actividade, diminuindo os seus proveitos e, conseqüentemente, o seu lucro tributável»*, quer através do instituto do enriquecimento sem causa, quer, ainda, através do disposto no artigo 78.º do CIVA.

DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 16.º, N.º 1 DO CIVA

³ Tal não fica prejudicado pelo facto de mais tarde ter sido “atribuído” carácter oneroso ao contrato de cessão de posição contratual.

36. O artigo 16.º do CIVA prevê, no seu n.º 1 que: *“Sem prejuízo do disposto no n.º 2 e 10, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.”*

37. Segundo MARTA MACHADO DE ALMEIDA⁴, esta norma consagra a *regra geral*, segundo a qual *“nas transmissões de bens e prestações de serviços, o valor tributável corresponde à contraprestação obtida ou a obter do aquirente, do destinatário ou de terceiros.”*

38. Mais, explicando esta Autora⁵ que: *“Assim, independentemente da entidade que proceda ao pagamento, o IVA – como imposto muito ligado à atividade económica que é – irá incidir sobre a contraprestação efetiva e real da transação realizada. Pretende-se, por esta via, e em linha com a jurisprudência do TJUE, que a noção de contrapartida tenha um significado tão amplo quanto possível, designadamente por forma a garantir o respeito pela neutralidade.”*

39. No que refere ao conceito de contraprestação que nos prende no presente caso, menciona, ainda aquela Autora⁶ que, *“em conformidade com aquela que tem sido a orientação da jurisprudência, este conceito encontra-se em estreita conexão com o carácter oneroso das operações sujeitas a imposto. Para este efeito, e em conformidade com a regra geral anteriormente enunciada, dever-se-ão considerar como contraprestações todos os benefícios suscetíveis de avaliação pecuniária e de apreciação subjetiva. Neste âmbito, é de referir que muito embora existam normas que determinam a equiparação de determinadas operações gratuitas a operações tributadas, o carácter oneroso é parte integrante dos pressupostos de incidência deste imposto.”*

⁴ In Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, 2014, Almedina, pág. 222 e seguintes.

⁵ In obra citada.

⁶ Idem.

40. Continua, referindo que “ *Com efeito, para que haja tributação em sede de IVA, deverá existir uma contraprestação que se assuma como a remuneração de um serviço que haja sido prestado, sendo certo que tal contraprestação, imprescindível à sujeição a este imposto, deverá integrar-se numa relação jurídica da qual decorrerão prestações recíprocas. A existência das referidas prestações recíprocas corresponde também à necessidade de prossecução de uma atividade económica, sendo certo que esta não se basta com a existência de qualquer transação que envolva “movimentação de valores”, implicando, também, para este efeito de determinação da contraprestação, que as partes envolvidas tenham consciência ou tenham acordado o que cada uma espera da outra.* »

41. Ainda quanto a esta matéria, ensina CLOTILDE CELORICO PALMA⁷, «*em conformidade com o entendimento do TJUE, a contraprestação deverá ser real e efectiva, susceptível de avaliação pecuniária e de apreciação subjectiva, devendo incluir todos os benefícios de uma forma directa, independentemente de terem natureza monetária ou consistirem numa transmissão de bens ou numa prestação de serviços.*»

42. Ora, no caso em apreço, não obstante, a Requerente referir que o valor da contraprestação em causa é de € 807.578,35, por ter sido esse o valor acordado entre as partes no contrato de cessão de posição contratual celebrado,

43. ...A verdade é que compulsando esse mesmo contrato, designadamente da sua cláusula 7.^a constatamos que do mesmo consta que “*o segundo e o terceiro contraente declaram que não é devida qualquer contrapartida pela cessão de posição contratual ora acordada.*”.

44. Assim sendo, numa primeira instância, assumindo ser esta a vontade real das partes (expressa no contrato), depreender-se-ia, daí, que estaríamos *ab initio* perante uma prestação de serviços gratuita, sujeita a IVA, não já nos termos da regra residual do n.º 1

⁷ Obra citada, pág. 186

do artigo 4.º, do CIVA, mas, da alínea b) do n.º 2 da mesma norma e do mesmo diploma. Assim, conseqüentemente, a quantificação da base tributável deveria apurar-se em torno da alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º do mesmo diploma, tendo como referência “*o valor normal do serviço*”, definido no n.º 4 daquele mesmo artigo.

45. Ora, sucede que, a Requerente, após a inspeção tributária de que foi alvo, a 15.11.2013, apresentou uma declaração de substituição, relativa ao período de tributação 2011/09 T, declarando como rendimento auferido, para efeitos de taxa a 23% de IVA, o montante de € 807.578,35, ao qual correspondia um valor de imposto a pagar de € 185.743,02

46. ... e, emitiu, a 10.12.2013, a Factura n.º 3/A [FM] com o descritivo “*cedência de posição contratual do contrato de locação financeira n.º ... –outorgado com o H...*” no montante global de € 993.321,37, no qual se inclui o IVA à taxa de 23%. Resultando, desta factura que a base tributável considerada pela Requerente é de € 807.578,35, e o valor do IVA é de € 185.743,02, razão pela qual é passível de se deixar para trás a tese de uma prestação de serviços gratuita, e considerar que a cessão da posição contratual aqui em causa é de facto uma prestação de serviços onerosa.

47. Qualificação esta que, aliás, não está, nem nunca esteve em causa, nos presentes autos, como referido.

48. Ora, da matéria factual trazida à colação, constatamos que, segundo refere a Requerente, na sua petição inicial, à data da celebração do contrato de locação financeira, tinha uma dívida para com a sociedade “F... SGPS, S.A.” (B) matéria de facto dada como provada), respeitante a um empréstimo, no montante de € 993.321,37. O qual “*foi concedido à Requerente para que a mesma liquidasse as rendas convencionadas ao abrigo do contrato de locação financeira imobiliária identificado.*”

49. Assim sendo, e tendo em consideração que, em 20.10.2010, a sociedade F... cedeu os seus créditos sobre a Requerente à sociedade G... SGPS, SA, (alínea H) da matéria de facto dada como assente) e que esta assumiu o pagamento da dívida, respeitante ao empréstimo, no montante de € 993.321,37, preço esse pago pela sociedade E..., S.A. pela cedência da posição contratual – conforme explicita a Requerente no requerimento apresentado a 30.12.2015, é manifesto que estamos perante uma prestação de serviços onerosa...

50. ... a qual em complemento com a prova produzida em audiência com a inquirição da testemunha J..., que quando questionada sobre o preço pelo qual foi contratualizada a cedência, referiu que *“o preço teria sido o valor do imóvel, cerca de um milhão de euros”*, o depoimento de parte de K..., que mencionou que *“teriam sido cerca de novecentos mil euros e que seria o valor da dívida da A... à F...”* e por último o depoimento de parte de L... segundo o qual o que se pretendia com tal cessão era uma *“assunção de dívida”*, pelo que *“o valor da cedência teria sido o valor da dívida à F...”*.

51. Nada leva a crer que a cessão da posição contratual em causa tivesse sido acordada no montante de € 807.578,35, como referido pela Requerente. Mas, veremos mais adiante se assim será.

52. Importa, ainda, ter sempre em consideração os seguintes aspectos:

- i). O encontro de contas, não pode ser um meio de evitar a fiscalidade própria e associada aos diversos pagamentos intercalares;
- ii). Se o proveito foi de apenas € 807.576,35, em vez dos € 993.321,37, por ter o IVA sido contabilizado noutra conta, então as contas não ficam saldadas e permanece em dívida entre as partes o valor equivalente ao IVA, já que este teve que ser entregue nos cofres do Estado;
- iii). A questão do IVA só foi suscitada mais tarde. Ninguém pensou nisso à data da celebração do contrato de cessão de posição contratual.

53. Realmente, o que separa as partes é agora o modo de determinação do preço da cessão da posição contratual no contrato de locação financeira imobiliária.

54. Mas, não era isso que as separava de início.

55. Quando a AT iniciou a sua acção de inspecção nada daquilo que a Requerente agora atribui à vontade e autonomia das partes, nomeadamente quanto ao rigor na determinação do valor da contraprestação, tinha sequer sido minimamente afluído pela Requerente e suas contrapartes.

56. Pura e simplesmente, porque ao contrato não tinha sido atribuído qualquer carácter oneroso, nem tão pouco houvera necessidade de se estabelecerem quaisquer fluxos financeiros, contabilísticos, fiscais ou quaisquer outros.

57. A natureza não onerosa, a inexistência de preço, a ausência de contrapartida, tudo permitiria resolver.

58. Apenas a intervenção do AT conduziu a que tudo se alterasse.

59. Ora, salvo o devido respeito, não é pelo facto de a Requerente vir, mais tarde, a entregar uma declaração de IVA de substituição à primeiramente entregue, ou vir a emitir uma factura considerando um determinado valor para a operação efectuada, que se pode relevar esse mesmo valor como o benefício/contraprestação a ter em conta. O que releva para efeitos fiscais é precisamente qual o benefício tido com aquela operação.

60. Na verdade, de gratuito, o contrato passou a oneroso, passou a ter preço, a haver contrapartida, factura, declaração periódica de IVA, acerto de contas, movimentos contabilísticos, etc., etc.

61. E, não deixa de ser curioso que indo buscar à dívida de “suprimentos” (que o não são), que com a cessão se pretendia ver saldada, o valor base para cálculo da contraprestação – única que nos parece admissível –, e que tinha por objectivo primordial a necessidade de acerto de contas entre as empresas, tenha a Requerente, apresentado à AT uma primeira argumentação (não havia fluxos, importava apenas pagar a dívida) e não tenha argumentado em baixar necessariamente a base tributável, mas tudo tenha adquirido novos contornos a partir do momento em que o contrato de cessão de posição contratual, passou de gratuito a oneroso, por intervenção e imposição da AT.

62. E, se a motivação máxima era saldar a dívida de suprimentos (que não eram suprimentos), apesar do que consta do enunciado contabilístico explicitado pela Requerente (Vd. requerimento de 30.12.2015) o Tribunal não formou a convicção de que esses custos tivessem efectivamente ficado saldados.

63. Se a Requerente tem a receber € 993.321,37 da E... (cessão de posição contratual) e tem que pagar a dívida à E..., porquanto era credora desse valor como “suprimentos” numa sua sociedade participada, ela tem direito a receber para si esse mesmo valor.

64. E não um qualquer outro valor, do qual uma parte teria que entregar ao Estado.

65. Não podem ficar as contas, assim, saldadas.

66. A E... tinha direito a receber € 993.321,37 e não apenas € 807.578,35, que corresponde a uma construção efectuada posteriormente pela Requerente, por razões meramente fiscais, decorrentes das questões levantadas no âmbito inspectivo pela AT.

67. Se nada disto tivesse existido, caso a Requerente devolvesse do valor do seu crédito, apenas o montante de € 807.578,35, ficaria em dívida, a esse título, o montante de € 125.743,02 (curiosamente o valor do IVA, que a AT entende que deveria ter sido liquidado).

68. E, tendo sido tudo isso que efectivamente recebeu para si - € 807.578,35, a Requerente vem a Tribunal defender e pretende demonstrar, incluindo contabilisticamente, que as contas estão saldadas.

69. Manifestamente contraditório

70. Uma coisa, - o saldar das contas, é incompatível com a outra - o não recebimento da quantia de € 933.321,37.

71. E, não adiante dizer-se que a Requerente recebeu essa verba, porque não a recebeu para si.

72. Recebeu-a, para a entregar ao Estado. Não fica paga da dívida de “suprimentos”.

73. E isso é incontornável.

74. Face ao exposto, conforme refere a própria Requerente, o valor da dívida da A... perante a F... SGPS, assumida e pago pela G... SGPS SA, accionista maioritário da E... SA, ascendia a € 993 321,37, pelo que dúvidas não restam que é este que traduz o valor da contraprestação obtida pela Requerente aquando da cessão da posição contratual, razão pela qual deve o acto de liquidação controvertido respeitante a IVA, no período de 2011/09T, no montante de € 42.720,90 ser mantido na ordem jurídica, por legal, não enfermando de vício algum.

C. JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

75. Não enfermando a liquidação de vícios que conduzam à sua anulação, cai por terra o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim, pela improcedência do pedido, devendo manter-se na ordem jurídica o acto de liquidação de IVA, do período de tributação 2011/09T, no montante de € 42.720,90 (quarenta e dois mil, setecentos e vinte euros e noventa cêntimos), por manifestamente legal.

Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 42.720,90 (quarenta e dois mil, setecentos e vinte euros e noventa cêntimos) nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o art.º 12, n.º 2 do RJAT, do art.º 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 2.142,00.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2016

O Árbitro

(Jorge Carita)