

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 346/2020-T

Tema: IVA - Relações Especiais; Leaseback

SUMÁRIO:

- I. A Requerida não demonstra que se encontravam preenchidos os requisitos legais do artigo 63.º, n.º 4, do CIRC (na redação aplicável), ou seja, a existência de relações especiais entre a B... e a Requerente, se o Relatório de Inspeção não explicita a verificação dos respetivos requisitos nem materiais, nem quantitativos, e se da factualidade dada como provada, nada se prova além da existência de um sócio gerente em comum – C...- à data das operações relevantes;
- II. O contrato de “Leaseback” pressupõe “*a entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida da relocação financeira desse bem ao mesmo locatário*” (cfr. n.º1, do artigo 25.º do CIRC), o que exige, desta forma, identidade jurídica do locatário de partida e de chegada, mas que não se verifica, se dos factos dados como provados resulta que o locatário de partida ou inicial (B...) não é o locatário de chegada ou final (A...). Além do que, na tese da Requerida, esta situação assentava no pressuposto da existência de relações especiais que não se provam.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros Fernanda Maçãs (Presidente), José Coutinho Pires e A. Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. **A..., LDA**, nif..., com sede na ..., n.º... ..., ...-... ... (doravante **A...**, Requerente ou **SP**), ao abrigo do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 2, do artigo 6.º, e na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2, do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), vem requerer **CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL** coletivo, sem designação de Árbitro, para apreciação da (i)legalidade dos atos tributários consubstanciados nas seguintes liquidações adicionais de imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) e respectivos juros de mora:

- 2012/09T, liquidação n.º..., no valor de 16.101,24€;
- 2013/09T, liquidação n.º..., no valor de 44.233,20€;
- 2013/12T, liquidação n.º ..., no valor de 6.123,11€;
- 2015/06T, liquidação n.º..., no valor de 8.459,78€;
- 2015/09T, liquidação n.º..., no valor de 8.459,78€;
- 2015/12T, liquidação n.º 2016..., no “valor de 16.842,20€”;
- Liq. n.º 2016..., relativa ao 4.º trimestre de 2014, no valor de 366,06€;
- Liq. n.º 2016... (Juros de mora), do 4.º trimestre de 2014, no valor de 29,85€;
- Liq. n.º 2016..., relativa ao 1.º trimestre de 2015, no valor de 15.595,55€;
- Liq. n.º 2016... (Juros de mora), do 1.º trimestre de 2015, no valor de 1.065,89€.

2. A Requerente fundamenta a sua pretensão numa sequência de ilegalidades que, segundo entende, invalidam as liquidações impugnadas, a saber: a) Errónea apreensão dos factos e incorreta subsunção ao direito aplicável; b) Vícios de fundamentação (violação do art. 77.º da LGT); c) Violação do art. 63.º do CIRC e art. 16.º, n.º 10, do CIVA; d) Violação do art. 25.º do CIRC; e) Violação do art. 19.º e 20.º do CIVA e 38.º da LGT – violação do princípio da dedução do IVA; identifica a questão *decidendi* com a existência ou não

do direito à dedução do IVA sobre 30% do imposto suportado pela requerente com o leasing imobiliário celebrado com o D... sobre 179 frações do designado Polo de Negócios de Pede a total procedência da acção, com a anulação das liquidações de imposto e juros impugnadas, bem assim a devolução das quantias pagas, acrescidas de juros de mora legais e, reflexamente, a anulação das decisões que incidiram na Reclamação Graciosa e no Recurso Hierárquico por si apresentados.

3. No dia 07-07-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 28-08-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 28-09-2020.
7. No dia 05-11-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção, com base na alegada incompetência material do Tribunal, e por impugnação.
8. Em 09-11-2020, proferiu-se despacho arbitral concedendo prazo ao SP para, querendo, exercer o contraditório respeitante à matéria de excepção, o que veio a suceder por requerimento de 20-11-2020, no qual, ademais, a Requerente reconhecendo o erro quanto

à formulação dada ao pedido de juros indemnizatórios aproveita o ensejo para o reformular.

9. Por requerimento de 25-11-2020, veio a Requerente dizer que pretendia a produção de prova testemunhal, indicando a matéria sobre a qual deveria aquela incidir e, notificada a Requerida, por despacho de 26-11-2020, para exercer, querendo, o contraditório, esta nada disse.
10. No dia 25-01-2021, pelas 14,30 horas, atendendo à situação pandémica que se vive e obtido o assentimento prévio de ambas as partes para o efeito, realizou-se, através de videoconferência, a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, nela se tendo produzido prova testemunhal.
11. Em 21-01-2021, a Requerente apresentou requerimento de junção de cinco documentos, que reputou como importantes para a descoberta da verdade material e aos quais disse não ter tido acesso em momento anterior.
12. Por despacho de 25-01-2021, foi a Requerida notificada para exercer o contraditório quanto a tal pretensão de junção de documentos, à qual viria a oferecer oposição, por requerimento de 11-02-2021, alegando, em suma, que tais documentos se prendem com os fundamentos do pedido de pronúncia arbitral, não estando demonstrada a impossibilidade de junção anterior ou razão de superveniência e pugnando, pois, pelo seu desentranhamento, sem prescindir, a final e por cautela, do respectivo prazo de vista e de pronúncia, admitindo que fosse coincidente com o da apresentação das contra-alegações.
13. Por despacho de 01-03-2021, atento o disposto no art 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT e no art 423.º, nº 3, do CPC, admitindo como válida a alegação de que tais documentos teriam estado na posse de terceiro (“B...”) até às vésperas da realização da audiência, bem assim o facto de no decurso desta ter sido prestado depoimento sobre a matéria dos mesmos e

ainda considerando a relevância de tal documentação para o Tribunal aquilatar da veracidade da prova testemunhal, deferiu-se a junção de tais documentos nos autos.

14. Por despacho de 21-03-2021, atento o facto de o prazo de seis meses estatuído no art 21.º, n.º1, do RJAT, incluir férias judiciais, a tramitação processual e a complexidade do processo prorrogou-se o prazo da arbitragem por dois meses e indicou-se como data limite para ser proferida a decisão o dia 28 de Maio de 2021.

15. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas por ambas as partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

II. SANEADOR

16. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, sendo o PPA tempestivo, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

A Requerida veio, na contestação, suscitar a incompetência material do Tribunal Arbitral, que será apreciada mais adiante, por estar em causa o acto de indeferimento de reembolso de IVA e o CAAD só ter competência para sindicar liquidações de IVA [artigo 2.º, n.º1, alínea a) do RJAT].

O processo não enferma de nulidades, não havendo qualquer obstáculo à apreciação da causa. Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

III. DO MÉRITO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

A) A Requerente tem por objecto a gestão de imóveis próprios, gestão de espaços comerciais, lojas e escritórios, prestação de serviços de limpeza, segurança, publicidade e outros, compra e venda de imóveis, promoção imobiliária e, em concreto, dedica-se à gestão e exploração do Centro de Negócios de ..., situado em ..., ...- PPA 1 e RIT, fls. 2.

B) Está registada na actividade principal de “Actividades Combinadas de Apoio aos Edifícios” (CAE 81100) e na actividade secundária de “Compra e venda de Bens Imobiliários” (CAE 68100), sendo um sujeito passivo não isento, enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral para efeitos de IVA e no regime geral de IRC (arts. 29.º e 31.º do CIVA e 2.º, n.º1, a), 3.º, n.º1, a), e 87.º, n.º 1, CIRC) – RIT, fls. 3.

C) A Requerente solicitou reembolso de IVA no período de 2015/12T, no montante de 133.290,74€, o que originou uma inspeção externa à sua atividade (de 2012 a 2015), em sede de IVA e IRC (Ordens de Serviço OI2016...), inspeção em cujo relatório (RIT), aprovado por despacho do Senhor Director de Finanças Adjunto, de 11-08-2016, viu ser-lhe parcialmente negado o direito à dedução de IVA, nos termos dos arts. 19.º e 20.º do CIVA, e, na sequência, a AT emitiu as liquidações adicionais de IVA objecto do pedido de anulação em presença – PPA, 2, 3 e 4, Doc. n.º 2, junto com o mesmo, e RIT, fls. 1, 2, 19 e 20.

D) Contra as liquidações adicionais de imposto supra identificadas a Requerente deduziu Reclamação Graciosa, totalmente indeferida (doc. 3, junto com o PPA), interpôs recurso hierárquico, totalmente indeferido de forma expressa (doc. 4, junto com o PPA) e, por último, em 06-07-2020, apresentou esta acção arbitral.

E) Do Relatório de Inspeção Tributária colhe-se, entre o mais, o seguinte:

(...)

Do Pedido de Reembolso

Da análise às declarações periódicas (DP's) do SP, constata-se que as deduções de IVA (campos 20 a 24 da declaração periódica do IVA), que têm como suporte legal o artigo 19.º e 20.º do CIVA, são superiores às liquidações de IVA que o SP declara no campo 4 das DP's, pelo que ao acumularem-se, atingem um total de 133.290,74 € no período de 201512T - valor do reembolso solicitado.

De forma a aferir-se da legitimidade do crédito de imposto foram solicitadas informações e elementos relativos aos valores liquidados e deduzidos no período.

Verificou-se que o crédito de imposto do período 201512T reporta-se ao início de atividade do SP como atividade sujeita a IVA e dele não isento (junho de 2012). Até esta data o SP encontrava-se isento nos termos do artigo 9.º do CIVA.

Com efeito, da análise retrospectiva ao início do crédito de imposto verifica-se que este se inicia com a dedução do IVA liquidado nas rendas do d... relativas ao contrato de locação financeira n.º celebrado em 2012-06-26, e referente à aquisição de 179 frações do imóvel inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de e - sob o artigo (à data era o artigo te -), designado por **Pólo de Negócios de** ().

Algumas particularidades deste contrato de locação:

- ⇒ com a Cláusula Segunda das Condições Gerais do Contrato "(...) o imóvel objeto do presente contrato será exclusivamente afeto ao exercício da atividade da locatária, nos termos do seu atual objeto social.";
- ⇒ A presente locação tem o seu início de vigência na data da celebração do contrato, adquirindo a locatária a posse do imóvel na mesma data;
- ⇒ Valor da operação: 16.500.000,00 €; valor residual do bem: 4.125.000,00 €;
- ⇒ São definidas 40 rendas trimestrais: 4 rendas no valor de 234.300,00 € e as restantes 36 no valor de 500 023,90 €;
- ⇒ Relativamente ao IVA é mencionado na cláusula IX das Condições Particulares: "**As partes declaram optar pela sujeição presente operação ao imposto sobre o Valor Acrescentado**"

Da análise aos documentos de suporte do IVA deduzido verificou-se a existência de várias Notas de Débito emitidas pela B... Lda, NIPC (doravante designada por B...) referentes a faturas da ... e ... Questionado o SP sobre tal, informou que, inicialmente, o contrato de locação financeira referente ao Pólo de Negócios de ..., foi celebrado entre o D... e a B... pelo que os contratos relativos a eletricidade e água foram celebrados com a B... e não com a A...

Apesar de em 2015, o imóvel se encontrar em locação à A..., o novo contrato com a K... foi ainda celebrado com a B... por "(...) uma questão de acelerar o processo com entrada da liberalização do mercado da eletricidade. (...)" (justificação ao questionado na Notificação Pessoal de 16 de maio).

Dado que o centro da atividade da A... se cinge ao Polo de Negócios de ... e face à ligação deste à B... é de todo relevante fazer uma análise retrospectiva ao "nascimento" deste empreendimento.

Como apontamento, e a fim de se verificar a existência de relações especiais entre a B... e a A... importa referir que a B... tem como sócios:

- ✓ 2007-11-27: I... , NIF (nomeado gerente),
C... NIF (nomeado gerente) e
H... , NIF
- ✓ 2012-12-10: renúncia à gerência de I... , NIF
- ✓ 2013-02-02: renúncia à gerência de C... NIF
- ✓ 2013-01-31: nomeado como gerente J... NIF

No quadro seguinte apresentam-se as relações especiais entre a A... e B... com referência a junho/2012 (data da *Relocação do PNB*).

junho/2012	B... LDA	A... LDA
I...	sócio gerente	
C...	sócio gerente	sócio gerente
H...	sócio	sócio gerente
G...		sócio gerente

F) Entre 2007 e 2009, a B... construiu o Centro de Negócios de ..., num investimento superior a 17 milhões de euros, “financiado” por contrato de locação financeira com E... (em 2010, fundida no D... [D...]) – PPA, 18 e RIT, fls 7 e 8.

G) O Centro de Negócios é composto por 222 frações: 17 para comércio/serviços; 47 para escritórios; e 158 para estacionamento coberto – PPA, 19 e RIT, fls. 8.

H) O imóvel era da locadora (D...), que financiou as obras; a B... construiu o Polo de Negócios; pagou rendas periódicas à locadora (antes e após a construção); a B... explorou depois o Centro de Negócios, firmando contratos com lojistas que aí se instalaram – PPA, 20 (aceite por acordo).

I) Todas estas prestações (rendas de leasing e ocupação dos espaços pelos lojistas) estão sujeitas e não isentas de IVA - PPA, 22 e RIT, fls. 8 e 9.

J) Em 2010, a B... e o D... celebraram acordo de resolução parcial da locação financeira, pelo qual a locatária entregou 33 frações ao D..., contra a correspondente diminuição do valor em dívida e das prestações contratuais – PPA, 24 e RIT, fls. 8.

K) Em 26/6/2012 ocorreram, sucessiva e simultaneamente, os seguintes factos:

- a B... e o D... acordaram a resolução parcial do contrato de locação financeira do Centro de Negócios de ..., mediante o qual a B... manteve o interesse apenas em 10 frações, relativamente às quais subsistiu o contrato de locação financeira;

- acordaram a resolução da locação financeira em relação às demais frações (com efeitos a 26/6/2012): a B... entregou ao D... as 179 frações sobrantes e extinguiu-se a locação financeira; o valor do leasing em dívida relativo a essas 179 frações, que era de 11.549.608,95€ + IVA, foi saldado pela entrega dos bens;

- o D... pagou à B... a quantia de 4.950.391,05€ + IVA como “importância referente à compensação recebida a título de entrega voluntária de imóveis, objeto do contrato de locação financeira ... relativo às frações autónomas designadas pelas letras ...” (corresponde às frações referidas no ponto anterior – resolução do contrato de locação financeira ...) – PPA, 25 a 29 e RIT, fls. 9 e 10.

L) Às 179 frações do Centro de Negócios entregues, a B... e o D... atribuíram o valor de 16,5 milhões de euros (+ IVA), correspondendo 11.549.608,95€ (+ IVA) ao valor em dívida e 4.950.391,05€ (+ IVA) à compensação – PPA, 30 e RIT, fls. 11.

M) Ainda em 26/6/2012, a B... e o D... acordaram a resolução total da locação financeira em relação às 10 frações nas quais a B... manteve o interesse, fracções essas que o Banco lhe vendeu pelo preço de 427.671,58€ + IVA – PPA 31 e 32 e RIT, fls. 10.

N) Na mesma data (26/6/2012) e sequência de operações financeiras, o D... e a A... (aqui Requerente) celebraram um novo contrato de locação financeira – contrato n.º ... - sobre as 179 frações do Centro de Negócios que a B... havia entregue ao D..., comportando, entre outros, os seguintes termos:

- O valor da operação foi de 16,5 milhões de euros (+ IVA);
- As posições contratuais da B... nos contratos celebrados com diversas entidades relativos à “cedência de espaço”, com a rescisão do leasing, passaram para o D... que imediatamente as cedeu à Requerente, através deste novo contrato de locação financeira;
- Definiram-se 40 rendas trimestrais (como plano de pagamento do leasing): 4 rendas de 234.300,00€; e 36 rendas de 500.023,90€;
- Todas as prestações ao abrigo deste contrato estão sujeitas e não isentas a IVA – PPA, 33 a 37 e RIT, fls. 12 e 13.

O) A propósito da relatada sucessão de contratos de locação financeira entre o D... e a B... e, depois, entre o D... e a Requerente, colhe-se do RIT, ademais, o seguinte:

3. Do conceito de Relocação ou Leaseback

A locação financeira/leasing é definida como “o contrato pelo qual uma das partes (locador) se obriga mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o tempo acordado por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos créditos nele fixados” (n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 30/2008 de 25 de fevereiro).

É uma operação de financiamento muito utilizada pelas empresas, que a utilizam para obter liquidez para expandir e desenvolver a sua atividade empresarial

A locação financeira/leasing é contabilizada de acordo com o princípio da substância sobre a forma: o locatário fica com a “posse” da propriedade do bem locado, isto é, os bens adquiridos através de locação devem ser contabilizados como se tratasse de bens próprios, ou seja, são incluídos no ativo e sujeitos a depreciação se for caso disso.

Com a evolução do mercado financeiro surgiu a figura do leaseback, que nada mais é que uma variante do leasing, uma vez que se trata da entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador, seguida da relocação desse bem ao mesmo locatário. Ou seja, trata-se de um negócio através do qual o locatário de um bem imóvel o entrega ao locador, assumindo a obrigação de o tomar de "arrendamento" por um prazo pré-definido e com a possibilidade de o readquirir no fim do prazo estipulado (passa a ser de novo o locatário do bem). É claramente uma operação de financiamento junto do banco: a componente financeira é importante tanto para o sujeito que obtém os recursos financeiros com a entrega do bem objeto de locação seguida de relocação do mesmo bem por valor superior, como para o que realiza uma aplicação com a aquisição e arrendamento do bem.

O artigo 25.º do CIRC regula os efeitos fiscais do leaseback: o locatário entrega o bem ao locador financeiro, mas retoma-o de imediato em locação financeira, não havendo apuramento de qualquer resultado para efeitos de fiscais.

4. Conclusões

No caso em apreço, olhando à substância sobre a forma, conclui-se que a denominada "Relocação do Pólo de Negócios de ..." nada mais é que uma operação de "Lease Back", mediante a qual a B... entrega ao D... o imóvel sobre o qual incidia o contrato de locação financeira no valor de 11.549.608,95 €, seguida de uma relocação por um valor superior em 4.950.391,05 €, relocação essa celebrada com a A... pelo valor global de 16.500.000,00 €, entidade esta com quem existem relações especiais.

Além das relações especiais entre a A... e a B..., importa reter:

- que o valor em dívida da locação de 179 frações (descritas no próprio Acordo de Resolução Parcial do Contrato de Locação) por parte da B... é, em 26 de junho de 2012, de 11.549.608,95 €;
- o locatário inicial – B... - "resolve" parte do contrato (pelo valor de 11.549.608,95 €) e o imóvel em causa (179 frações), é "relocado" pelo valor de 16.500.000,00 €, a um outro locatário – A... Temos aqui um diferencial de financiamento - 4.950.391,05 €, que não tem como beneficiário o presente locatário (A...) mas sim o anterior locatário (B...); uma locação de 11.549.608,95 € de um locatário que se redefiniu em 16.500.000,00 € na figura de outro locatário, que fica com este empréstimo (e correspondentes encargos), mas cujo diferencial beneficia o seu antecessor locatário;

- o valor de 16.500.000,00 €, é a soma algébrica do valor em dívida identificado no Acordo de Resolução Parcial do Contrato de Locação da B... (referente a 179 frações aí identificadas) - 11.549.608,95 €, e do valor recebido por esta - 4.950.391,05 €
- Como podemos constatar pelo referido anteriormente relativamente ao leaseback, nada mais e do que uma operação de financiamento/empréstimo:

⇒ Daqui se retira que a A... assume um financiamento/empréstimo (ao qual estão inerentes gastos) de 16.500.000,00 €, resultante da entrega do imóvel locado seguido de relocação, contudo o benefício do empréstimo de 4.950.391,05 € é da B... Assim, fiscalmente, deverá ser **desconsiderada** a parte correspondente a este montante (que representa **30%** (4.950.391,05 € / 16.500.000,00 €) do valor total da Locação Financeira) quer a título de gastos quer a título de dedução de IVA.

(...)

) Da análise retrospectiva efetuada ao nascimento e evolução do Pólo de Negócios de ... concluiu-se que 30% do financiamento obtido com a relocação financeira celebrada com a A... não lhe pode ser imputado por ter tido como destinatário a B... Assim devem ser corrigidos em 30% os gastos inerentes ao Contrato de Locação Financeira n.º ..., bem como a respetiva dedução do IVA. Estas correções são expostas no Capítulo III do presente Relatório.

Fundamentando as correções e consequentes liquidações de imposto postas em causa pelo pelo SP, explana o RIT, entre o mais, o seguinte:

S) A B... e a A... determinaram um valor para a venda do imóvel, o Banco esteve de acordo com esse valor que era o necessário para o novo financiamento e, portanto, teve que pagar a diferença entre o montante que estava em dívida e o que ia financiar ao novo locatário, sendo isto feito em actos sucessivos e simultâneos – testemunha F... .

T) O valor da compensação é a diferença entre o valor que as partes negociaram e a dívida, à data, das fracções que estavam em causa, sendo que o valor que estava a ser proposto para o imóvel era ajustado à avaliação que o Banco tinha na altura, razão pela qual permitiu que a B... fizesse a compensação por tal diferença, aliás como tinha feito com outras fracções anteriormente - testemunha F... e documentos juntos pelo SP, em 21-01-2021.

U) Antes de passar o negócio à A..., a B... teve um outro cliente interessado e o montante oferecido até era superior, mas o Banco entendeu que esse outro interessado não reunia condições de financiamento – testemunha F... .

V) O D... pagou o diferencial de cerca de cinco milhões, mais IVA, porque o cliente final surgiu e não era suposto o Banco manter o financiamento na B..., que era a sociedade veículo do negócio, pelo que, o empreendimento era para ser desfeito logo que estivesse vendido, o mais rapidamente possível, isto é um processo normal – testemunha F... .

X) Entre 2012 e 2015 (os anos em causa), a A... era uma entidade sujeita e não isenta de IVA que, enquanto tal, liquidou IVA nos seus outputs – nas prestações de serviços aos seus clientes (serviço global no Centro de Negócios de ...) - e suportou IVA nos seus inputs, nomeadamente nas rendas da locação financeira do D... – PPA, 38 e RIT, fls. 3, 5, 19 e 20.

Z) Em 2012, o Valor Patrimonial Tributário das 179 fracções imobiliárias entregues pela B... ao D... cifrava-se em 12.503.161,69€ - PPA, 48 e Doc. n.º 5, junto com o mesmo.

AA) Em 26/6/2012, os três sócios e gerentes da A... eram os seguintes:

- G... (nif ...), com 50% do capital social;
- C... (nif...), com 25% do capital social;
- H... (nif ...), com 25% do capital social – PPA, 49 e RIT, fls. 2 e 6.

BB) Em 26/6/2012, os sócios e os gerentes da B... eram os seguintes:

- I... (nif ...): sócio e gerente;
- C... (nif ...): sócio e gerente.
- H... (nif...): sócio apenas – PPA, 51 e RIT, fls. 6.

CC) Todas as operações descritas foram sujeitas e não isentas de IVA (à taxa normal), pela natureza das próprias e dado regime jurídico dos intervenientes (normais sujeitos de IVA), nomeadamente: o leasing inicial entre B... e D...; sua rescisão e compensação; compra de frações pela B...; novo leasing entre o D... e a requerente; todos os valores pagos pelos clientes do Centro, à B... e à A... – PPA, 51 e RIT, fls. 3, 5, 7, 8, 10 e 12).

DD) Todas as liquidações impugnadas estão pagas: as referentes a 2012/09T, 2013/09T, 2013/12T, 2015/06T, 2015/09T, e 2015/12T por compensação e as relativas ao período 2014/12 e 2015/03, inicialmente geraram reporte de IVA, mas após as correções da AT passaram a declarações com imposto a liquidar e foram pagas em 20/12/2016 – PPA, 52 e 53 e Doc. n.º 6, junto com o mesmo, matéria que, aliás, não foi impugnada.

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos com relevo para a decisão que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, os factos acima elencados foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo junto pela Requerida, bem como no depoimento da testemunha F..., que se identificou como funcionário do Novo Banco (ex-D...), ligado à Direcção do Departamento de Desenvolvimento e Marketing, aparentou depor com isenção e com conhecimento da matéria, referindo até que esteve presente na/s escritura/s em que ficaram exarados os actos e operações financeiras relatados nos factos K), L), M) e N), revelando-se bastante familiarizado com esse tipo de processos e projectos de financiamento,

que disse serem normais e correntes, merecendo, pois, credibilidade o seu depoimento. Tiveram-se ainda em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

III- 2-DO DIREITO

A. Quanto à questão da excepção da incompetência material

Na contestação veio a Requerida suscitar a excepção da incompetência do Tribunal por estar em causa o acto de indeferimento de reembolso de IVA e o CAAD só ter competência para sindicar liquidações de IVA [artigo 2.º, n.º1, alínea a) do RJAT].

Vejamos.

Alega a Requerente que o” **objeto deste processo (pedido e causa de pedir) é a anulação de liquidações de IVA** e não a contestação de pedido de indeferimento de reembolso”, sendo que o que solicita é “a anulação das liquidações de IVA descritas no art. 4.º do requerimento inicial (RI).”

“Em conformidade com os elementos dos presentes autos, está em crise o Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada contra as liquidações de IVA referentes aos períodos de 2012-09-T, 2013-09T, 2013-12T, 2015-06T, 2015-09T e 2015-12T (...)” – que são, exatamente, as liquidações objeto deste processo arbitral (cfr. art. 4.º do RI e pedido b) no final)”.

A Requerente não pede a anulação do ato de indeferimento do pedido de reembolso de IVA, nem nunca invoca **argumentos relativos a vícios do indeferimento do pedido de reembolso de 2015/12T**, como os descritos no art. 22.º, n.º 11 do CIVA.

A apoiar a sua posição a Requerente menciona o Acórdão do TCA Sul, proc. 44/19.9BCLSB, de 28/11/2019 (www.dgsi.pt), onde se discute “(...) se o CAAD é ou não materialmente competente para decidir uma questão de liquidação de IVA emitida na sequência e indeferimento de pedido de reembolso de IVA, cujo sumário dispõe como se segue:

“I - A competência dos tribunais enquanto pressuposto processual, afere-se pelo pedido e pela causa de pedir, isto é, pela pretensão do autor e pelos factos com relevância jurídica, tal como são expostos pelo autor.

II - Se o objeto da lide, tal como foi delimitado pela Autora, se circunscreveu ao ato de liquidação de IVA, não sendo arguido qualquer vício ao procedimento de reembolso de IVA, o objeto do pedido de pronúncia arbitral coaduna-se, tão-só, com a ilegalidade das correções meramente aritméticas que foram efetuadas e que estão na base da liquidação impugnada, enquadrando-se, por isso, no processo de impugnação de atos de liquidação, da competência da jurisdição arbitral.”

Adianta-se, desde já, que assiste razão à Requerente.

Em relação aos actos de indeferimento de pedidos de reembolso de IVA, segundo alguma doutrina, o conceito de reembolso de IVA utilizado para os efeitos dos números 4 e seguintes do artigo 22.º do Código de IVA corresponde uma situação em que, do saldo apurado no período, resulta um crédito de IVA a favor do sujeito passivo que será utilizado em períodos seguintes (numa lógica de conta-corrente), a menos que use a faculdade de solicitar o reembolso do mesmo, obviando ao seu reporte e aplicação nos períodos seguintes. De tal modo que “o pedido de reembolso, assim como a sua apreciação pela Autoridade Tributária não constituem factos jurídicos, uma vez que não constituem per si qualquer facto que determine uma alteração jurídica da situação de qualquer uma das partes”¹. Doutrina esta que acompanha a jurisprudência do STA, consignada no Acórdão de 12/7/2007, processo n.º 0303/07, onde se pode ler, entre o mais, que apenas “os actos de liquidação, em sentido estrito”, provocam “uma modificação na situação tributária do contribuinte, definindo a existência de uma obrigação (que através desse acto se torna certa, líquida e exigível, inclusivamente por via coerciva no caso de não cumprimento voluntário)”, o que não é o caso dos actos que recusam o reembolso

¹ Cfr. AFONSO ARNALDO/TIAGO ALBUQUERQUE DIAS, “Afinal qual o prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In) segurança Jurídica”, Cadernos IVA 2014, Almedina, p. 33.

de IVA, pois deles não resulta para os contribuintes qualquer obrigação que não tivessem anteriormente.” No mesmo sentido, cfr. a Decisão Arbitral proferida nos processos n.ºs 48/2015-T, 835/2019-T, bem como a Decisão arbitral, proferida no processo n.º 33/2020-T, onde se pode ler que na situação dos autos como ficou expresso, configura uma “situação em que é formulado um pedido de reembolso de IVA e, em vez do reembolso ser ele deferido, se decide que há imposto a liquidar e é emitida uma liquidação, não há lugar a qualquer acto autónomo de indeferimento do pedido de reembolso, sendo o acto de liquidação que define a posição final da Administração Tributária sobre a relação jurídica tributária de IVA no período que está em causa.

“Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm competências para apreciar actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT, directamente ou incorporados em actos de segundo ou terceiro graus que os confirmem, nomeadamente decisões de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico, como se infere da alínea a) do n.º 1 do seu artigo e da remissão que nele se faz para o artigo 102.º do CPPT.

E, quando o acto de liquidação e os actos de segundo e terceiro grau que os têm por objecto têm subjacentes o indeferimento de pedido de reembolso, insere-se na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar a sua legalidade, pois ela está ínsita na apreciação da legalidade dos actos de liquidação.”

Atento o quadro legal acima mencionado, para apurar a competência do Tribunal Arbitral cabe averiguar o conteúdo dos actos impugnados, de modo a verificar em que medida comportam ou não a apreciação de um acto de liquidação.

No caso dos autos, resulta do PA e dos factos dados como provados, que a Requerente solicitou reembolso de IVA no período de 2015/12T, no montante de 133.290,74€, o que originou uma inspeção externa à sua atividade (de 2012 a 2015), em sede de IVA e IRC (Ordens de Serviço OI2016 0070/1/2/3), inspeção em cujo relatório (RIT), aprovado por despacho do Senhor Director de Finanças Adjunto, de 11-08-2016, viu ser-lhe parcialmente negado o direito à dedução de IVA, nos termos dos arts. 19.º e 20.º do CIVA, e, na sequência, a AT emitiu as liquidações adicionais de IVA objecto do pedido de anulação em presença – PPA, 2, 3 e 4, Doc. n.º 2, junto com o mesmo, e RIT, fls. 1, 2, 19 e 20, a saber, as seguintes liquidações adicionais de imposto: **2012/09T**, no valor de 16.101,24€ (n.º...); **2013/09T**, no valor de 44.233,20€

(n.º ...); **2013/12T**, no valor de 6.123,11€ (n.º...); **2015/06T**, no valor de 8.459,78€ (n.º ...); **2015/09T**, no valor de 8.459,78€ (n.º ...); **2015/12T**, no valor de 16.842,20€ (n.º 2016...); Liq. Imposto 2016..., **relativa ao 4.º trimestre de 2014**, no valor de 366,06€; Liq. Juros de mora 2016..., **relativa ao 4.º trimestre de 2014**, no valor de 29,85€; Liq. Imposto 2016..., **relativa ao 1.º trimestre de 2015**, no valor de 15.595,55€; Liq. Juros de mora 2016..., **relativa ao 1.º trimestre de 2015**, no valor de 1.065,89€ (doc. n.º 2 e doc. 1, p. 19).

Contra as liquidações adicionais de imposto supra identificadas a Requerente deduziu Reclamação Graciosa, totalmente indeferida (doc. 3, junto com o PPA), interpôs recurso hierárquico, totalmente indeferido de forma expressa (doc. 4, junto com o PPA) e, por último, em 06-07-2020, apresentou o presente Pedido arbitral, onde pede expressamente a anulação das liquidações de imposto de IVA.

Termos em que este Tribunal arbitral tem competência para apreciar a ilegalidade dos actos de liquidações adicionais impugnados, julgando-se improcedente a excepção de incompetência material suscitada pela Requerida.

B.Quanto à ilegalidade das liquidações adicionais impugnadas

A questão decidendi gira em torno de saber se existe ou não do direito à dedução do IVA sobre 30% do imposto suportado pela requerente com o leasing imobiliário celebrado com o D... sobre 179 frações do polo de Negócios de

A Requerente alega como causa de pedir da anulação das liquidações adicionais as seguintes ilegalidades:

Errónea apreensão dos factos e incorreta subsunção ao direito aplicável;

Vícios de fundamentação (violação do art. 77.º da LGT).

Violação do art. 63.º, do CIRC e art. 16.º, n.º 10, do CIVA;

Violação do art. 25.º do CIRC.

Violação do art. 19.º e 20.º do CIVA e 38.º da LGT– violação do princípio da dedução do IVA.

Para tanto alega a Requerente, em suma, que em 2007, a B... decidiu construir o que viria a ser o Centro de Negócios de ... (composto por 222 frações: 17 destinadas a comércio/serviços; 47 para escritórios; e 158 para estacionamento coberto) tendo para o efeito, celebrado um contrato de locação financeira com E... (depois incorporada, por fusão, em 2010, no D... [D...], tendo-se, entre 2007 e 2009, construído o dito Centro, num investimento superior a 17 milhões de euros.

“O negócio foi estruturado através de locação financeira: o imóvel era da locadora (D...), que financiou as obras; a B... pagava (pagou vários milhões de euros) rendas periódicas à locadora (antes e após a construção); a B... exploraria (explorou) depois o Centro de Negócios, firmando contratos onerosos com lojistas que aí se instalariam.”

A partir de 2010 a B... e o D... iniciaram a celebração de acordos de resolução parcial do contrato de locação, tendo a primeira mantido o interesse apenas em 10 frações. Com efeitos a 26/6/2012, as partes acordaram expressamente a resolução da locação financeira em relação às demais frações, tendo a B... entregue ao D... as 179 frações sobranes com o consequente cancelamento da locação financeira. O valor em dívida dessas 179 frações era de € 11.549.608,95 + IVA (e foi saldado pela entrega dos bens).

O D... pagou à B... a quantia de 4.950.391,05€ + IVA como *“importância referente à compensação recebida a título de entrega voluntária de imóveis, objeto do contrato de locação financeira ... relativo às frações autónomas designadas pelas letras ...”*

Donde, por mútuo acordo (e obrigação contratual), as partes (B... e D...) atribuíram às 179 frações do Centro de Negócios de ... (art. 28 supra) o valor de 16,5 milhões de euros (+ IVA): 11.549.608,95€ (+ IVA) relativo ao valor em dívida (art. 27 supra) + 4.950.391,05€ (+ IVA), por compensação .

Em 26/6/2012, o D... e a A... celebraram um novo contrato de locação financeira sobre as descritas 179 frações do Centro de Negócios de ..., sendo o valor da operação de 16,5 milhões de euros (+ IVA).

Por sua vez, as posições contratuais da B... com os clientes relativas à “cedência de espaço” foram cedidas à requerente: melhor dito, com a rescisão do leasing, essas posições passaram para o D..., que as cedeu à A... através deste contrato de locação financeira.

Do relatório de inspeção retira-se, a fundamentar as correções em causa, entre o mais: i) Existência de relações especiais entre a B... e a Requerente, conforme artigo 63.º do CIRC; ii) A denominada “relocação do Pólo de Negócios de...” nada mais é que uma operação de “Lease Back” (olhando à substancia sobre a forma) realizada entre a B... e a A..., entidades com relações especiais, artigo 23.º do CIRC; e iii) A A... assume um financiamento/empréstimo (...) de €16.500.000,00 resultante da entrega do imóvel locado seguido de relocação, contudo o beneficiário do empréstimo de €4.950.391,05 é da B... Assim fiscalmente, deverá ser desconsiderada a parte correspondente a este montante (que representa 30% (4.950.391,05 €/16.500.000,00 €) do valor total da Locação Financeira), quer a título de gastos quer a título de dedução de IVA.

Vejamos.

Quanto à existência de relações especiais, segundo a lei, na redação aplicável, a B... e a A... estariam em relações especiais, no que releva para o caso:

- a) Se os titulares de capital (cônjuges, descendentes ou ascendentes) tivessem uma participação no capital não inferior a 10% em cada uma dessas entidades (art. 63.º, n.º 4, al. b), CIRC);
- b) e/ou se a maioria dos gerentes de ambas as sociedades fossem os mesmos (ou casados, unidos de facto ou parentesco na linha reta) – art. 63.º, n.º 4, al. d), do CIRC.

Da fundamentação do relatório de inspeção e que serviu de base, quer ao indeferimento da reclamação graciosa, quer ao indeferimento do recurso hierárquico, única fundamentação a ter em conta, consta apenas que tais relações especiais se justificam devido à identidade de sócios e gerentes, sem adiantar qualquer outro dos requisitos exigidos pelo artigo 63.º, n.º 4, do CIRC.

Em sentido contrário, alega a Requerente que, não existem relações especiais (por referência a 6/2012 – a data relevante, mas também antes e depois):

- a) Nem pela ótica da maioria dos gerentes: só há um gerente comum às duas sociedades (C...) – e a A... tinha 3 gerentes: logo, a maioria dos gerentes da B... não é gerente da requerente.
- b) Nem pelo lado dos sócios: não está provada a percentagem de participação de capital na B... de C... e H... .

Na verdade, da fundamentação constante do Relatório de Inspeção (fls 22 do doc 1 junto pela Requerente), retira-se que se limita a afirmar a existência de relações especiais entre a B... e a Requerente, sem explicitar a verificação dos respetivos requisitos nem materiais, nem quantitativos, sendo que a tentativa de concretização do requisito de percentagem de participação de capital na Contestação constitui fundamentação a posteriori e, por conseguinte, ilegal.

O que releva para a decisão é que dos factos dados como provados, nada se prova além da existência de um sócio-gerente em comum – C... - à data das operações relevantes [factos AA) e BB)], não tendo a Requerida demonstrado que se encontravam preenchidos os requisitos legais do artigo 63.º, n.º 4, do CIRC.

Acresce que, mesmo que houvesse "relações especiais" entre a B... e a A..., sublinha-se que o Banco D... só aceitou o novo financiamento após uma avaliação feita por peritos credenciados pela CMVM e, aliás, o valor de mercado até seria superior [factos Q), R), S), T e U)].

Termos em que, improcede a alegação referente à existência de relações especiais de poder, por erro de facto e de direito da Requerida.

O erro acima mencionado em que se incorreu no Relatório de Inspeção, no sentido da existência de relações especiais entre a Requerente e a B..., inquinou o restante raciocínio que presidiu às liquidações ora impugnadas, bem como ao indeferimento, quer da reclamação graciosa, quer do recurso hierárquico.

Com a procedência do referido vício fica prejudicada, nos termos do art. 124.º do CPPT e do art. 608.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, por aplicação do art. 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT, a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente quanto à legalidade das liquidações sindicadas.

Sempre se dirá que, em especial, quanto à qualificação da denominada “relocação do Pólo de Negócios de ...” como uma operação de “Lease Back” (olhando à substância sobre a forma), também não assiste qualquer razão à Requerida.

Com efeito, como se referiu, as liquidações impugnadas assentam na assunção de que a resolução do leasing entre o D... e a B..., seguida da “relocação” dos mesmos bens entre o D... e a A... constitui, na realidade, uma operação de leaseback, por interpretação do art. 25.º do

CIRC, por prevalência da substância sobre a forma, envolvida na existência de relações especiais entre as sociedades envolvidas (p. 12 e 13 do doc. 1).

Do mencionado preceito retira-se que o contrato de “Leaseback” pressupõe “*a entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida da relocação financeira desse bem ao mesmo locatário*” (cfr. n.º1, do artigo 25.º do CIRC). O preceito exige, desta forma, identidade jurídica do locatário de partida e chegada, o que não se verifica no caso em apreço. Com efeito, dos factos dados como provados resulta que o locatário de partida ou inicial (B...) não é o locatário de chegada ou final (A...)- [factos K), L) e N)]. Além do que, na tese da AT, esta situação assentava no pressuposto da existência de relações especiais que não se provam.

Termos em que se conclui pela ilegalidade das correções levadas a cabo, o que implica a anulação das liquidações adicionais de IVA e, reflexamente, a anulação das decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico.

C. Quanto à devolução das quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede que seja condenada a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º, n.º, 1 da LGT.

O artigo 43º, n.º 1, da LGT determina que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”, estatuidando o n.º 4 do art. 61.º do CPPT que “*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*”.

Nos presentes autos, verifica-se que a ilegalidade das liquidações adicionais que é imputável à AT, nos termos expostos. Assim, sendo, a Requerente tem direito, em conformidade com o disposto nos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago e aos juros indemnizatórios na proporção do valor anulado, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados desde a data do

pagamento do imposto, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que serão incluídos.

IV -DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Coletivo:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material suscitada pela Requerida;
- b) Julgar procedente o Pedido Arbitral de anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros ora impugnadas e supra identificadas e, reflexamente, dos actos de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico constantes deste processo;
- c) Condenar a Requerida na devolução do imposto indevidamente pago acrescido de juros à taxa legal competente, nos termos legais;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V-VALOR DA CAUSA

O Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa o valor do processo em € 117.276,66.

VI- CUSTAS

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3 060,00, a cargo da Requerida, de nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Maio de 2021.

Os árbitros

Fernanda Maçãs (Presidente),

José Coutinho Pires (árbitro vogal),

A. Sérgio de Matos (árbitro vogal)