Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Acórdãos STA

Processo:	**0570/17**
Data do Acordão:	**12-09-2018**
Tribunal:	**2 SECÇÃO**
Relator:	**FRANCISCO ROTHES**
Descritores:	**IVA** **CESSÃO DE POSIÇÃO CONTRATUAL** **VALOR** **TRIBUTÁVEL**
Sumário:	I - Nos termos do disposto no art. 16.º, n.º 1, do CIVA, «*o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro*» (redacção aplicável). II - Na cessão da posição contratual de locatária num contrato de locação financeira, o valor tributável para efeitos de IVA é, em princípio, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, ou seja, é o preço estipulado para a cessão e que a cessionária terá de pagar à cedente.
Nº Convencional:	**JSTA000P23565**
Nº do Documento:	**SA2201809120570**
Data de Entrada:	**18-05-2017**
Recorrente:	**AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**
Recorrido 1:	**A... LDA**
Votação:	**UNANIMIDADE**
Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1279/09.8BEVIS

1. RELATÓRIO

1.1 O Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida naquele Tribunal, que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela acima identificada sociedade, anulou a liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) efectuada na sequência da correcção da matéria tributável, formulando conclusões do seguinte teor:

«*a) Incide o presente recurso sobre, a aliás douta sentença, que julgou procedente a presente impugnação, com a consequente anulação da liquidação adicional de IVA, do exercício de 2006, e correspondentes juros compensatórios, no valor global de € 7.380,23;*

b) Considerou o Tribunal a quo *que, para efeitos do n.º 1 do art. 16.º do CIVA, o valor da contraprestação foi "*aquele que o adquirente pagou e que diziam respeito às rendas em atraso à data da cessão contratual, pois foi o valor estabelecido pelas partes*";*

c) Ressalvado o devido respeito, que é muito, não pode, porém, a Fazenda Pública, sufragar tal entendimento;

d) Note-se que o valor da contraprestação reside na contrapartida obtida e a obter pelo cedente;

e) Ora, é inegável que uma das contrapartidas que o cedente passa a obter com a cessão da sua posição contratual consiste, precisamente, na desoneração das obrigações que assumiu no âmbito do contrato transmitido;

f) Assim e salvo melhor douta opinião, entende a Fazenda que o valor tributável da prestação de serviço ora em causa é composto pelo valor recebido pelo cedente e pelo somatório das rendas ainda não pagas de que este se desonera;

g) Pois, o valor da contraprestação em concreto, por parte do cedente, consistiu no valor da cedência propriamente dito (valor recebido pelo cedente) e ainda no valor das rendas não pagas e que, em virtude do contrato, deixou de ter obrigação de pagar;

h) Devendo, por isso, a leitura do art. 16.º, n.º 1 do CIVA a respeito de que deve entender-se por contraprestação, englobar quer o valor recebido pelo cedente, quer aquele que deixou de pagar em virtude da operação praticada;

i) Em suma, o Julgador, ao decidir como decidiu, incorreu em erro de julgamento, por errada aplicação da lei, mormente o disposto no art. 16.º n.º 1 do CIVA.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida, por outra em que se julgue improcedente, por não provado, o vício de violação de lei imputado à liquidação impugnada, com as legais consequências».

1.2 A Recorrida não contra-alegou.

1.3 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto proferiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[…] *Em causa está a questão do valor tributável para efeitos de IVA decorrente da operação de cessão da posição contratual nos contratos de locação financeira a que alude o ponto 3 do probatório sustentando a ora Recorrente que o valor tributável a considerar, para efeitos de IVA, é composto pelo valor recebido pelo cedente e pelo somatório das rendas ainda não pagas de que se desonera.*
A questão não é pacífica, existindo entendimentos divergentes sobre a matéria. Tendo, no entanto, sem embargo de melhor estudo da questão, a acompanhar o ponto de vista expresso na sentença recorrida por se me afigurar ser aquele que melhor se harmoniza com o elemento literal da norma, ponto de partida da actividade interpretativa, e com o complexo de regras relativas ao valor tributável nas operações internas inscritas nos diversos números e alíneas do art. 15.º do CIVA.
Com efeito, o que dispõe o n.º 1 do art. 16.º do CIVA, aplicável no caso, é que 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.
Ora, o valor da contraprestação obtida ou a obter não pode deixar de corresponder, salvo melhor entendimento, ao valor do que haja sido efectivamente prestado (valor pago) ou venha a ser prestado ao cedente como contrapartida da cedência da sua posição de locatário nos contratos de locação financeira a que alude o ponto 3 do probatório, reconduzindo-se esse valor, em princípio, ao que for estabelecido pelas partes envolvidas nessa operação. É o que parece resultar não só do elemento gramatical como também da leitura conjugada dos diversos números e alíneas do preceito e muito particularmente do seu n.º 3 onde se dispõe que "nos casos em que a contraprestação não seja definida, no todo ou em parte, em dinheiro, o valor tributável é o montante recebido ou a receber, acrescido do valor normal dos bens ou serviços dados em troca" e também do seu n.º 10 quando, a propósito das transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos que tenham relações especiais, relaciona o conceito de contraprestação com o de valor normal, conceito este que a própria norma associa à noção de preço ou custo (n.º 4 do art. 16.º do CIVA)».

1.4 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando considerou que, para efeitos de tributação em IVA, o valor a considerar na cessão da posição contratual do locatário no âmbito de um contrato de locação financeira de bens móveis era o do valor

recebido do cessionário pelo cedente e não, como sustentou a AT em suporte do acto impugnado, esse valor acrescido do montante das rendas ainda não pagas.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Na sentença recorrida o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«*1. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI 200900083, de 11.02.2009, a Divisão de Inspecção Tributária 1, da Direcção de Finanças de Viseu, levou a cabo uma acção de inspecção à Impugnante, de âmbito parcial IVA, relativa ao exercício económico do ano 2006, que teve início em 23.02.2009 e fim em 05.05.2009, no decurso da qual elaborou o Projecto de Correcções, datado de 05.05.2009, constante de fls. 13 e ss. do processo administrativo apenso, doravante PA, para cujo teor se remete por uma questão de brevidade, dando-se aqui por integralmente reproduzido.*

2. A Impugnante foi notificada do projecto de Correcções para exercer o direito de audição através do ofício 5532, de 11.05.2009, tendo a notificação sido devolvida com a menção de "recusada". – Cfr. fls. 19 e 20 e 55., concretamente 27 do PA, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

3. No âmbito da acção de inspecção foi o Relatório/Conclusões, sancionado por despacho em 28.05.2009, no qual se apuraram correcções à matéria tributável meramente aritméticas, relativas ao IVA, referente ao exercício económico do ano 2006, para o qual se remete por uma gestão de brevidade e do qual se extrai, o seguinte:
"(...) I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL
III – 1 – Factos e Fundamentos
O SP acima identificado celebrou, três contratos de locação financeira, com a Caixa Leasing e Factoring - Instituição de Crédito, SA, NIPC 504868713, pela aquisição dum tractor e atrelado (contrato n.º 300.255, de 11/04/2003), dum semi-reboque (contrato n.º 307.494 de 16/07/2004) e dum veículo automóvel pesado (contrato n.º 302.505 de 02/09/2003), por um período de 4 anos. Na vigência do contrato houve cessão de posição contratual para a B……, Lda., NIF ……., dos três contratos existentes. Assim em Abril de 2006, foi efectuada a cessão de posição contratual nos referidos contratos de locação financeira, daquela empresa para esta.
Em resultado desta cedência a A…… emitiu a factura n.º 24 em 02/10/2005, para a B……., pelo valor de € 7.191,53, acrescido do respectivo IVA de € 1.510,22.
Contactado o TOC para saber a que se referia aquele montante, foi-nos informado tratar-se de rendas que se encontravam em atraso à data da cessão contratual.
Ora em sede de IVA, nas cedências de posições contratuais, uma vez que se trata da transmissão dum direito de obrigação contratual, nos termos do n.º 1 do art. 4.º do CIVA, essa transmissão é tida como uma prestação de serviços, sujeita a imposto, visto ser efectuada por um SP no âmbito da sua actividade económica (n.º 1 do art. 1.º do referido diploma legal). Uma vez que o que se tributa não é o bem em si, mas sim uma prestação de serviços a taxa a aplicar será a normal, uma vez que tal serviço, não consta em qualquer lista anexa ao código, que nesta situação será de 21%. O valor da contraprestação é composta pelo valor recebido pelo cedente e pelo somatório das rendas ainda não pagas de que este se desonera, (art. 16.º CIVA).
Assim à data do contrato de cessão de posição contratual, 06/04/2006, encontravam-se por pagar os seguintes valores, conforme indicação da locadora:

N.º contrato	*Data início*	*Data da cessão contr.*	*Total em dívida*
300.255	*11-04-2003*	*06-04-2006*	*8.897,42*

302.505	*01-09-2003*	*06-04-2006*	*12.134,75*
307.494	*16-07-2004*	*06-04-2006*	*10.593,92*
			31.626,09

Assim teremos

Valor das prestações em dívida, não vencidas à data de 06.04.2006	*31.626,09*
TAXA	*21%*
IMPOSTO EM FALTA	*6.641,48*

(…)" – Cfr. fls. 20 e ss. e PA, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

4. A Impugnante foi notificada do Relatório/Conclusões através de ofício n.º 6354 de 29.05.2009, enviado por correio registado com aviso de recepção, tendo sido devolvido com a menção "pediu aviso". – Cfr. fls. 29/31 do PA, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. Foi enviada uma segunda notificação à Impugnante do Relatório/Conclusões, através de ofício n.º 6904, de 16.06.2009, enviado através de correio registado com aviso de recepção, assinado em 17.06.2009. – Cfr. fls. 32/33 do PA, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

6. Na sequência da inspecção tributária foram emitidas as liquidações de IVA e juros compensatórios, relativas ao exercício económico de 2006, ora, impugnadas, no valor global de € 7.380,23 euros, com data limite para pagamento voluntário em 31.08.2009. – Cfr. fls. 8/9 do processo físico».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Está em causa o valor tributável para efeitos de IVA respeitante à cessão da posição contratual no âmbito de um contrato de locação financeira de bens móveis, cessão que o CIVA considera como prestação de serviços (Como salienta CLOTILDE CELORICO PALMA, «[o] *conceito de prestação de serviços acolhido no Código do IVA não corresponde ao civilístico, de acordo com o qual o contrato de prestação de serviços é aquele mediante o qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição (artigo 1154.º do Código Civil)*» (*Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado,* Cadernos IDEFF, n.º 1, Almedina, 6.ª edição, pág. 82).) para efeitos da incidência do imposto (cfr. art. 4.º, n.º 1, do Código). Na verdade, a vocação de universalidade do IVA «*implica que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável*» (CLOTILDE CELORICO PALMA, *ob. e loc. cit.*); assim, para efeitos de incidência do imposto, a cessão de direitos constitui prestação de serviços.
No caso, não se questiona a qualificação como prestação de serviços da cessão da posição do locatário nos contratos de locação financeira, nem a sua sujeição a IVA – que dissemos já decorrer do n.º 1 do art. 4.º do CIVA –, nem sequer a taxa aplicável, que é prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA, na redacção em vigor à data.
A polémica existe exclusivamente em torno do valor tributável: deverá considerar-se o valor recebido do cessionário pelo cedente, como sustentou a Impugnante, em tese que foi acolhida pela sentença, ou, como considerou a AT na fundamentação da liquidação impugnada e manteve em sede de impugnação judicial, quer junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu quer, em sede de recurso jurisdicional, neste Supremo Tribunal, o valor a considerar deverá ser o que foi recebido pelo cessionário do cedente acrescido do montante das rendas ainda não pagas?

2.2.2 DO VALOR TRIBUTÁVEL

O art. 16.º do CIVA, que consagra as regras para a determinação do valor tributável nas operações internas, estabelecia no seu n.º 1, na redacção aplicável, que é a anterior à republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho: «*Sem prejuízo do disposto no n.º 2, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro*».
Ou seja, o valor tributável é «*o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro*», *i.e.*, o valor estabelecido entre as partes, pago ou a pagar pelo adquirente da posição de locatário no contrato de locação financeira, na cedência de posição no contrato. A Impugnante e ora Recorrida liquidou o IVA sobre preço acordado com a adquirente da sua posição no contrato de locação financeira, preço que mencionou na factura e que a AT nunca pôs em causa que correspondesse à realidade.
Sustentou, no entanto, a AT que «[o] *valor da contraprestação é composta pelo valor recebido pelo cedente e pelo somatório das rendas ainda não pagas de que este se desonera, (art. 16.º CIVA)*». Salvo o devido respeito, lido o art. 16.º do CIVA, não alcançamos como a AT chegou a essa conclusão, sendo que o relatório dos Serviços de Inspecção Tributária não esclarece por que considera ser esse o valor a considerar. É certo que a AT, em sede de contestação e por remissão para a apreciação efectuada ao abrigo do art. 112.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, considera que a factura não deveria ter sido emitida pelo valor por que o foi, mas, ao invés, por esse valor acrescido do valor das rendas que se venceriam até ao termo dos contratos de locação financeira. Mas nunca explica porquê, qual a norma ou princípio jurídico em que alicerça essa conclusão. Note-se que também nunca questionou que o preço mencionado na factura tenha sido o realmente acordado entre as partes e pago pela cessionária è cedente. Já em sede de recurso jurisdicional, a AT, procurando explicar melhor o seu entendimento, sustentou que o n.º 1 do art. 16.º do CIVA, na medida em que refere como valor da contraprestação não só a contraprestação *obtida* como também a contraprestação *a obter*, incluiria não só «*o valor estabelecido entre as partes e a pagar pelo adquirente da posição de locatário no contrato de locação financeira, pela cedência de posição no contrato*», que é a «*contraprestação obtida*», como também «*o valor total das rendas ainda não pagas e que deixou de ter obrigação de pagar*», que será a «*contraprestação a obter*» e resultante «*da desoneração das obrigações que assumiu no âmbito do contrato transmitido*».
Salvo o devido respeito, do n.º 1 do art. 16.º do CIVA não resulta senão que o valor tributável equivale à contraprestação estabelecida entres as partes – ou seja, o pagamento, que é a «*palavra própria para designar o cumprimento das obrigações pecuniárias*» (Cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição, nota 1 ao art. 762.º, pág. 1.) –, devendo o imposto ser liquidado sobre esse montante (Neste sentido, CONCEIÇÃO SOARES FATELA, *O IVA na Cessão da Posição Contratual da Locatária Financeira*, Cadernos IVA 2015, Almedina, págs. 159 a 173.). Assim, a nosso ver, a expressão "*valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente*", utilizada no n.º 1 do art. 16.º do CIVA, quando, como no caso, se traduza numa prestação pecuniária, não tem outro significado senão o de preço. É essa interpretação que melhor respeita a natureza do IVA como um imposto de consumo, que impõe que a tributação se faça pelo valor real da operação, que seja tributada a despesa efectiva, ou seja, que na base tributável sejam incluídas as importâncias pagas ou a pagar pelo adquirente.
Assim, não perdendo nunca de vista que a sindicância da legalidade do acto impugnado se faz em função da fundamentação externada em suporte do mesmo, a sentença não merece censura.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Nos termos do disposto no art. 16.º, n.º 1, do CIVA, «*o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro*» (redacção aplicável).

II - Na cessão da posição contratual de locatária num contrato de locação financeira, o valor tributável para efeitos de IVA é, em princípio, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, ou seja, é o preço estipulado para a cessão e que a cessionária terá de pagar à cedente.

* * *

3. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 12 de Setembro de 2018. – Francisco Rothes (relator) – Aragão Seia – Dulce Neto.