

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 324/2015-T

Tema: IVA – isenção do IVA que abrange a locação de imóveis; competência do Tribunal Arbitral

Decisão Arbitral

Os Árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (designado pelos outros Árbitros), Dr. João Espanha e Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-08-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., com o número de identificação de pessoa colectiva ..., gerido e representado pela respectiva sociedade gestora **B..., S.A.**, contribuinte fiscal n.º..., com sede na Praça..., n.º..... -... Lisboa, veio, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT) requerer CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COLECTIVO COM DESIGNAÇÃO DE ÁRBITRO PELA PARTE E PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL (art.º 6.º, n.º 2, alínea b) e artigo 10.º, n.º 2, alínea g) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), com vista à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IVA n.ºs..., ..., ..., ... e..., no montante total de € 990.691,58 (Documento 1), de juros compensatórios n.ºs..., ..., ..., ... e ... (Documento 2), no valor de € 4.577,35, e de juros de mora n.º ... (Documento 3), no valor de € 876,85, perfazendo o montante global de € 996.145,78, de que resultou o indeferimento integral do pedido de reembolso apresentado pela Requerente no 4.º trimestre de 2013, no valor de € 860.000,00 (Documento 4), a compensação do excesso de IVA a reportar apurado no 4.º trimestre de 2013, no valor de € 1.228,07 e a emissão das

demonstrações de liquidação de IVA e de acertos de contas solicitando o pagamento adicional de imposto no valor de € 129.463,51 (Documento 5).

A Requerente pretende a anulação dos actos tributários de liquidação de IVA e de juros compensatórios, a condenação da Autoridade Tributária a restituir à Requerente o IVA não reembolsado, no valor de € 860.000, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios, a condenação da Autoridade Tributária a repor na sua conta corrente, o IVA a reportar objecto de compensação no 4.º trimestre de 2013, no valor de € 1.228,07, a condenação da Autoridade Tributária a extinguir os processos executivos e contra-ordenacionais subjacentes aos actos de liquidação anulados.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

A Requerente designou Árbitro o Dr. João Espanha, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 08-06-2015.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro a Prof.ª Doutora Clotilde Celorico Palma.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Cons. Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 29-07-2015.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 14-08-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, suscitando as excepções da caducidade do direito de acção quanto ao pedido de anulação do acto de indeferimento do pedido de reembolso de IVA e da incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação da legalidade desse acto e defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 28-10-2015, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT em que se procedeu à produção de prova testemunhal e em que se decidiu que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- A) A Requerente A...(NIF: ...) encontra-se colectada pela actividade principal de “Trusts, Fundos e entidades Financeiras Similares” (CAE: ...);
- B) A Requerente iniciou actividade em 03-03-2010 estando enquadrada no Regime Normal de periodicidade trimestral em sede de IVA, qualificando-se como sujeito passivo misto com afectação real de todos os bens;
- C) A Requerente é um fundo imobiliário que desenvolve a sua actividade no mercado de arrendamento para comércio e serviços;
- D) A entidade gestora do Fundo é C ...SA” (NIF :...);
- E) A Requerente é proprietária de um conjunto de prédios urbanos no concelho de ..., designadamente os seguintes, que entende estarem sujeitos aos seguintes regimes de IVA:
 - a) Prédios integrados no ... das Indústrias ...(doravante designados por “...”), que a Requerente entende estarem afectos a uma actividade de arrendamento sem qualquer prestação de serviços adicional ou complementar, isenta de IVA nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA;
 - b) Prédios integrados no ... Fábrica ...(doravante designados por “...”), entretanto desactivado e reconvertido em complexo empresarial, que a

Requerente entende estar «afecto à actividade de cedência de utilização de espaços para o desenvolvimento de actividades comerciais, de serviços e de armazenagem, em que a proprietária assume o fornecimento de um conjunto alargado de outros serviços e infra-estruturas de apoio à actividade desenvolvida pelos utilizadores dos espaços, tributada nos termos gerais do IVA, com direito à dedução do imposto»;

- F) Nos anos 2012 e 2013, a Requerente configurava-se, nos termos no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA (“CIVA”), como um sujeito passivo do imposto enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral, realizando simultaneamente operações tributadas que conferem direito à dedução e operações isentas que não conferem direito à dedução, caracterizando-se como um sujeito passivo misto com afectação real integral, o que se traduzia na adopção dos seguintes procedimentos na recuperação do IVA incorrido:
- i) Não dedução de qualquer imposto incorrido com a aquisição de bens e serviços afectos ao ..., por constituírem inputs de actividades isentas sem direito à dedução;
 - ii) Dedução integral do imposto incorrido com a aquisição de bens e serviços afectos à actividade exercida na Fábrica ..., por estarem directamente relacionados com o exercício de operações tributáveis;
- G) A actividade desenvolvida pela Requerente nos imóveis do ...restringe-se ao arrendamento, através da sua colocação passiva à disposição dos locatários - “paredes nuas” – sem a prestação de quaisquer serviços adicionais;
- H) Os edifícios que integram o ... não possuem infra-estruturas de apoio ao desenvolvimento da actividade e não existem partes comuns, despesas comuns, nem tão pouco regulamento do condomínio ou de fruição de espaços comuns;
- D) A actividade desenvolvida relativamente aos imóveis do ... limita-se ao seu mero arrendamento passivo, paredes nuas, não tendo a Requerente qualquer outra intervenção no funcionamento, gestão ou dinamização destes espaços, os quais são administrados de forma autónoma pelo ..., enquanto arrendatário e único utilizador do ...;

- J) A Requerente adquiriu em 03-03-2010, os prédios urbanos que constituem o complexo da Fábrica ..., que eram as antigas instalações da fábrica de, desactivada em 2006, e que se encontravam devolutas;
- K) O anterior proprietário havia já iniciado os estudos tendo em vista a reabilitação e reconversão do espaço num condomínio empresarial, tendo para o efeito celebrado um contrato de prestação de serviços de gestão e promoção imobiliária que transitou para a esfera da Requerente;
- L) Nestas instalações do edifício... (“Fábrica ...”) são disponibilizados aos utilizadores dos espaços infra-estruturas e serviços de apoio à sua actividade;
- M) A Requerente disponibiliza diversas vezes os espaços comuns da Fábrica ...para a organização de eventos em colaboração com os utilizadores dos espaços ou com outras entidades públicas e privadas, bem como de acções relacionados com a actividade dos próprios utilizadores dos espaços, e que são relevantes para a promoção das actividades por estes desenvolvidas na Fabrica ...;
- N) Nestas instalações da Fábrica ...a Requerente, para além de assegurar a gestão de todo o espaço comercial, assegura serviços de vigilância permanente, durante as 24 horas do dia, bem como serviço gratuito de internet sem fios, de estacionamento gratuito, serviços sanitários, de ar condicionado, de limpeza e electricidade nas áreas comuns e de manutenção;
- O) A Requerente assegura ainda a manutenção de uma página informática de divulgação do espaço comercial Fábrica ..., com publicitação dos eventos que nele são levados a cabo («www...»);
- P) Na declaração periódica de IVA referente ao 4.º trimestre do ano de 2013, apresentada em 30-01-2014, a Requerente formulou pedido de reembolso de IVA no montante de € 860.000,00;
- Q) Na sequência do pedido de reembolso, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a Ordem de Serviço interna com o n.º OI2014..., referente ao exercício de 2013, complementada pela Ordem de Serviço n.º OI2014..., relativa ao exercício de 2012, para ser efectuado um procedimento inspectivo aa Requerente, em sede de IVA;

R) Nessa inspeção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III – Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

Em função do pedido de reembolso apresentado pelo contribuinte foi o mesmo notificado para o envio de elementos através do n/ofício nº ... de 13-02-2014, os quais foram enviados em 24-02-2014 e que se anexam (Anexo nº1)

O pedido de reembolso foi solicitado na declaração periódica respeitante ao último trimestre de 2013, contudo o crédito formou-se desde o período 201209T.

III.1 - De acordo com os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, verifica-se que o mesmo é um fundo imobiliário constituído de acordo com o Dec.-Lei nº 13/2005, de 7 de Janeiro e demais legislação e supervisionado pela Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), que desenvolve a sua atividade no mercado de arrendamento para comércio e serviços.

Consultada a matriz predial verifica-se que o contribuinte é proprietário de alguns artigos urbanos sites no concelho de ..., que poderão ser agrupados em dois conjuntos de imóveis com as seguintes designações: “Edifício ...- Lugar do...” e “Edifício ...- ... na...”.

III.2 - A atividade de arrendamento encontra-se, de um modo geral, isenta nos termos do nº29 do art. 9º do CIVA. Verifica-se que para estes casos é possível ao contribuinte renunciar à isenção e optar pela aplicação do imposto às suas operações, quando cumpridos determinados requisitos, de acordo com o art. 12º do CIVA.

No que se refere ao edifício “...- Lugar do...” e de acordo com os esclarecimentos prestados pelo contribuinte e com os contratos de arrendamento enviados, este aproveitou da isenção do nº 29 do art. 9º do CIVA não tendo renunciado à isenção, razão pela qual apresenta no campo 9 de todas as declarações entregues no período em análise (de 2012/... a 2013/...) valores declarados relativos às rendas pagas, que têm tido uma evolução decrescente: Eur 149.191,70 (201309T), Eur 128.024,13 (201212T), Eur 83.454,45 (201303T), Eur 53.709,04 (201306T), Eur 53.705,39 (201309T) e Eur 56.658,21 (201312T).

Os contratos que nos foram enviados relativamente a este edifício intitulam-se de “Contrato de arrendamento não habitacional com prazo certo” e seguidamente resumem-se as suas principais cláusulas:

- a) *O local arrendado destina-se exclusivamente ao desenvolvimento da atividade dos arrendatários, encontra-se em bom estado de conservação e em condições de funcionalidade para o fim a que se destinam;*
- b) *Os arrendatários não poderão sublocar, emprestar ou transmitir, total ou parcialmente, por qualquer forma ou negócio, os direitos ou posições emergentes do contrato, salvo autorização expressa da A...;*
- c) *As obras em que os arrendatários tenham de incorrer que se revelem estritamente necessárias para adaptação do local arrendado aos fins a que se destina, são autorizadas pela A..., e são da sua exclusiva responsabilidade, ficando as benfeitorias a fazer parte do local arrendado, não havendo lugar a reembolso ou indemnização dos encargos incorridos;*
- d) *Os arrendatários são responsáveis pela obtenção dos projetos, autorizações e licenças necessárias à realização das obras;*
- e) *Os arrendatários estão obrigados a manter o local arrendado em bom estado de conservação e limpeza;*
- f) *Os encargos relativos a serviços ou despesas com instalação e consumo de água, energia elétrica ou térmica, gás, telefone, ar condicionado, rede de incêndio, recepção, segurança, limpeza, manutenção e conservação de equipamentos instalados no local arrendado, ficam a cargo do arrendatário, bem como quaisquer outros serviços ou fornecimentos que as mesma pretenda contratar relativamente ao local arrendado;*
- g) *Os encargos correspondentes aos serviços ou despesas com as partes comuns do prédio de que faz parte integrante o local arrendado, serão da responsabilidade do arrendatário, o qual se compromete ainda, a cumprir e a fazer cumprir a todo o momento, caso aplicável, o regulamento de condomínio e o regulamento de utilização e fruição dos espaços comuns no que respeita a circulação, estacionamento, cargas e descargas, entradas e saídas de viaturas e pessoal;*
- h) *O arrendatário fica responsável desde a data de celebração do contrato, por todos os riscos inerentes à detenção e utilização do local arrendado, obrigando-se a contratar e manter plenamente válidos os respetivos contratos de seguros.*

Pela relação das faturas emitidas pelo contribuinte relativamente ao ano de 2013, em que foi invocada a isenção para efeitos de IVA nos termos do n.º 29 do art. 9.º do CIVA, e comunicadas à AT ao abrigo do DL n.º198/2012 de 24 de Agosto (e-fatura), verificámos que foram 3 os utilizadores dos espaços: “ D...SA ” (NIF: ...), “ E...SA ” (NIF:...) e “ F ” (NIF:...). Estes 3 utilizadores foram notificados para responderem a algumas questões relativamente à

utilização dos espaços tendo por base os contratos. No anexo nº 2 encontra-se um exemplo dos ofícios enviados.

III.3 – No anexo nº 3 encontram-se as respostas de 2 utilizadores (“D...” e “E..., SA”), que seguidamente sintetizamos:

- a. O motivo da escolha dos edifícios foram as suas localizações perto de outras instalações já utilizadas pelos arrendatários;*
- b. Os edifícios não possuem infraestruturas de apoio ao desenvolvimento da atividade;*
- c. Ambos os edifícios estavam aptos ao desenvolvimento das respetivas atividades;*
- d. Os encargos suportados com a utilização dos espaços são exclusivamente o valor da renda mensal;*
- e. Não existem partes comuns, não existem despesas comuns, nem tão pouco regulamento do condomínio ou de fruição dos espaços comuns*

III.4 – Foi oficiada a A... no sentido de nos serem remetidas as plantas de ambos os edifícios - Edifício ...- Lugar do...” e “Edifício ... – ... na ...”. (N /ofício nº...de 22-08-2014).

Relativamente ao “Edifício...”, verifica-se que na planta da “D... SA” evidencia os seguintes espaços:

- a. Área de lojas e armazéns da “....”;*
- b. Espaço destinado à “...”;*
- c. Espaço reservado a expositores móveis;*
- d. Espaço reservado ao Stand “...”;*
- e. Espaço reservado a “...”;*
- f. Espaço designado de “Zona Comum” que possui sanitários de apoio;*
- g. Cerca de 29 lugares de estacionamento.*

III.5 - Relativamente ao “Edifício ...– ...” trata-se, de acordo com os esclarecimentos do contribuinte, de um complexo empresarial que resulta da recuperação de uma antiga fábrica, e é composto por áreas de comércio, armazéns e serviços, sem utilização autónoma e independente. Analisadas as cláusulas dos contratos efetuados entre o contribuinte e os utilizadores dos espaços que nos foram remetidas conjuntamente com os esclarecimentos prestados para análise do pedido de reembolso, podemos sintetizar os seguintes aspetos:

- a) Os contratos são designados de “contratos de utilização de espaço em centro empresarial” e indicam qual a atividade a ser exercida no espaço “...com expressa exclusão de qualquer outra” ;*
- b) Os contratos têm como objeto a utilização de espaços devidamente identificados, que são entregues em tosco e vazio, sem acabamentos internos e de fachada, cujo acabamento depende de um projeto a colocar*

- à consideração da “A...”. Estes acabamentos são encargo dos clientes do contribuinte, bem como o cumprimento de todas as formalidades legais inerentes às mesmas, nomeadamente, licenças camarárias e seguros de responsabilidade civil;
- c) O contrato prevê o pagamento de duas verbas: uma específica pelo uso do espaço propriamente dito, e uma segunda, relativa à quota-parte nas despesas comuns do ..., tais como segurança, limpeza e manutenção das zonas comuns. A remuneração mensal encontra-se definida para toda a vigência do contrato. No que se refere à quota-parte das despesas comuns, a mesma encontra-se indexada à área do espaço contratado. Apesar das verbas se encontrarem individualizadas no contrato, constituindo cláusulas independentes, verifica-se que na cláusula décima, a individualidade de ambas é eliminada ao se referir que são indissociáveis: “Todos os preços e prestações fixadas no presente contrato, independentemente da sua natureza, ..., são indissociáveis uns dos outros, constituindo o não pagamento de qualquer deles fundamento de resolução de todo o contrato ...”;
- d) O contrato obriga a que os utilizadores do espaço sejam responsáveis pela “... idoneidade, disciplina, correcção, apresentação e comportamento do seu pessoal ...”. Caso “ ... o comportamento seja incompatível com a ordem interna, disciplina, imagem e bom funcionamento da “Fábrica...” o contribuinte “...poderá exigir a substituição do pessoal...” ao serviço dos seus clientes;
- e) O seguro contra os riscos de detenção e utilização do espaço é da responsabilidade dos clientes do contribuinte;
- f) O contrato não prevê a possibilidade, sob pena de resolução de: ceder, total ou parcialmente, temporária ou definitivamente, a exploração do empreendimento ou do espaço objecto do contrato, ou a sua exploração a título gratuito ou oneroso; o uso, total ou parcial, temporário ou definitivo, do espaço por qualquer outra pessoa ou entidade e, ceder onerosa ou gratuitamente, total ou parcialmente, a sua posição no presente contrato.

III.6 - Nos esclarecimentos prestados pelo contribuinte relativamente a este edifício, o mesmo refere que “ ... o imóvel dispõe de áreas para comércio, armazéns e serviços, sem utilização autónoma e independente, constituindo o empreendimento um “Centro Empresarial” na área dos Serviços de Escritórios e um “Centro Comercial” para a área de Comércio. A A..., para além do aluguer propriamente dito, presta serviços complementares aos arrendatários, como seja a segurança física do espaço, fornecimento de água, gás, eletricidade, utilização comum de sanitários e outros, serviços esses que são

incluídos mensalmente como Encargos Comuns nos recibos aos arrendatários.”

O mesmo conclui que “Dadas as características do imóvel e o tipo de utilização, à operação em causa não é aplicável a isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código de IVA, estando assim sujeita e não isenta de IVA.”

III.7 – Dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte e indicados no ponto anterior (III.4), bem como do clausulado presente nos contratos, depreende-se que o contribuinte pretende assimilar estes contratos a “contratos de utilização de loja em centro comercial”. A qualificação dos contratos de utilização de espaços em centros comerciais, encontra-se sobejamente analisada em diversos acórdãos de que indicamos a título de exemplo os seguintes do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) n.ºs: 2357/07 de 11-4-2013, 07A2107 de 05-07-2007 e 2431/09 de 24-10-2013.

Da análise da doutrina disponível e do parecer n.º 51/2005, de 9 de Junho do Centro de Estudos Fiscais, verifica-se que a realidade comercial dos centros comerciais, assenta num espaço estruturado para uma determinada clientela e cuja seleção de utilizadores dos espaços encontra-se coadunante com toda essa conceptualização. Trata-se assim de um centro de negócios em que o gozo do espaço vem acompanhado de uma pluralidade de serviços de interesse comum ao centro comercial como sejam: segurança, publicidade, locais de diversão, condições de funcionamento, serviços de limpeza, consultadoria e acesso às áreas comuns. À entidade gestora compete-lhe a fiscalização de variados aspetos relativos ao exercício da atividade dos utilizadores dos espaços: observância do período de funcionamento, ramo de atividade exercida, denominação comercial, fiscalização dos valores das vendas efetuadas por acesso aos registos contabilísticos. Paralelamente, à empresa gestora é entregue uma remuneração, que normalmente constitui uma percentagem das receitas obtidas, são aplicadas restrições ao cessionário relativamente à decoração e denominação do espaço, bem como impossibilidade de cedência da sua posição a outrem, quer por trespasse quer por cedência temporária.

Todas estas características anteriormente elencadas fazem concluir que a gestão integrada do espaço pela entidade gestora, implica condicionantes e restrições à conduta dos utilizadores dos espaços comerciais, e tem como contrapartidas, o fornecimento de variados serviços, seleção de clientela com consequências nos rendimentos resultantes das atividades desenvolvidas. Assim sendo, atividades que não gerem rendimento não são compatíveis com um centro comercial, uma vez que esse rendimento integra a remuneração da entidade gestora, por um lado, e é o resultado da visão e impacto da actividade global do centro comercial no público em geral, por outro lado.

III.8 - De acordo com o art. 1022º do Código Civil (CC), “Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição.” Ainda no mesmo normativo (art. 1038º) refere-se que são obrigações do locatário, entre outras: não aplicar a coisa locada a fim diverso daqueles a que ela se destina, não fazer dela uma utilização imprudente e não proporcionar a outrem o gozo total ou parcial da coisa por meio de cessão onerosa ou gratuita da sua posição jurídica, sublocação ou comodato, excepto se a lei o permitir ou o locador o autorizar.

III.9 - A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em variados acórdãos, entende o conceito de “locação de imóveis” como as situações em que um locador confere ao locatário, por um período acordado e em contrapartida de uma remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse seu proprietário, excluído qualquer pessoa do benefício desse direito (v.g. acórdãos C-409/98, C-236/99, C-269/00 e C-275/01).

III.10 - A Autoridade Tributária (AT) entende o “... arrendamento de imóveis como paredes nuas no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou apenas o solo no caso de prédios rústicos”. (Ofício-circulado nº 30022 de 16-06-2000 da Direção de Serviços do IVA).

III.11 – Pela relação das faturas emitidas pelo contribuinte relativamente ao ano de 2013, com IVA liquidado, e comunicadas à AT (e-fatura), foram seleccionados 19 utilizadores de espaços comerciais da “Fábrica ...”. O critério que presidiu à escolha dos mesmos refere-se àqueles para os quais foram emitidos documentos durante todo ou grande parte do ano de 2013. Os utilizadores dos espaços que foram seleccionados são: “...” (NIF:...), “...” (NIF:...), “..., LDA” (NIF:...), “...” (NIF:...), “...” (NIF:...), “..., LDA” (NIF:...), “...” (NIF:...), “..., Sociedade Unipessoal, LDA” (NIF:...), “...” (NIF:...), “...LDA” (NIF:...), “..., LDA” (NIF:...), “...LDA” (NIF:...), “..., LDA” (NIF:...), “...-...LDA” (NIF:...), “...”(NIF:...), “...” (NIF:...), “...” (NIF:...), “...SA” (NIF:...) e “...Unipessoal LDA” (NIF:..).

Os utilizadores dos espaços anteriormente referidos foram notificados para responderem a algumas questões relativas ao espaço “Fábrica...”, nomeadamente ao funcionamento do mesmo e ao modo como se desenvolveu a sua condição de utilizadores, de forma a comprovar se as cláusulas contratuais estabelecidas tiveram aderência à prática verificada. O questionário foi elaborado tendo por base o clausulado dos contratos assinados entre as partes e, tudo o que é referido no parecer nº51/2005, de 9 de Junho do Centro de Estudos Fiscais a propósito do “contrato de utilização de loja em centro comercial”. No anexo nº4 encontra-se um exemplo dos ofícios enviados.

III.12 – As respostas enviadas relativas a 14 utilizadores compõem o anexo nº 5. Seguidamente sintetizam-se as principais conclusões que se retiraram das mesmas:

- a. Os motivos que presidiram à escolha do “Edifício ...” para a instalação dos espaços comerciais foram: localização central do espaço na cidade de ... (rodovia e proximidade a estação de caminho de ferro), existência de estacionamento coberto e gratuito, condições de segurança e valor a pagar pela utilização do espaço;
- b. As infraestruturas de apoio ao desenvolvimento das actividades em particular e da “Fábrica ...” em geral são, para além do estacionamento coberto e gratuito e a segurança, sanitários de utilização comum, internet gratuita e limpeza dos espaços comuns;
- c. Os contratos de utilização dos espaços referem que relativamente aos mesmos existe um plano prévio das actividades de comércio, serviços, indústria e armazenagem que a “A...” considerava adequados para integrarem o espaço. Aquando da assinatura do contrato, apenas um utilizador refere que o referido plano lhe foi apresentado, sendo que a globalidade não considerou a existência do mesmo relevante para a escolha daquele local para o exercício da sua atividade. Igualmente, na data da assinatura do contrato, a globalidade dos utilizadores foram informados dos espaços que já estavam utilizados, mas poucos tiveram conhecimento das actividades que já estavam a ser exercidas;
- d. Quando questionados acerca da viabilidade comercial do edifício “Fábrica...”, os utilizadores dos espaços, na sua maioria, apenas apontam as características inerentes à sua localização (proximidade da linha de comboio e de estradas) e a dimensão do mesmo, como pontos importantes para a sua manutenção a médio/longo prazo. Para muitos a viabilidade comercial do edifício não foi uma questão ponderada;
- e. Quando questionados acerca da forma como o espaço lhes havia sido entregue, a grande parte dos utilizadores referiu que o espaço foi entregue em “tosco” e vazio, sem acabamentos.
As obras que foram efetuadas, em alguns casos foram suportadas pelos utilizados sem objecto de compensação no final do contrato, e noutros casos, houve lugar à compensação pela “A...” sob a forma de um período de carência da contraprestação paga ou de uma parte dela. Alguns utilizadores referiram terem recebido o espaço com os acabamentos deixados pelo utilizador anterior;
- f. No que se refere aos encargos suportados com o espaço, para além do valor pago à “A...”, a generalidade dos utilizadores indicou suportar

- encargos com a electricidade do espaço e em algumas situações, como já foi referido, com as obras de instalação;*
- g. Todos os utilizadores referiram que a gestão do espaço em nada influenciou/influencia o desenvolvimento das suas actividades;*
 - h. Relativamente aos espaços comuns, verifica-se a existência de segurança 24 horas por dia (câmaras de segurança), limpeza de casas de banho, corredores e outros e extintores;*
 - i. A “A...” não influenciou a escolha das denominações comerciais dos vários espaços;*
 - j. A “A...” não controla o volume de negócios de cada um dos utilizadores e nunca consultou os respetivos elementos contabilísticos da atividade desenvolvida.*

Consequentemente, nunca se verificou a existência de qualquer tipo de remuneração indexada ao produto da actividade;
 - k. Não obstante o que vem estipulado no contrato, a “A...” nunca condicionou a decoração de qualquer um dos espaços comerciais. Existiram situações em que a única condicionante foi a decoração pré-existente, resultado dos utilizadores prévios;*
 - l. A “A...” possui chaves dos espaços comerciais para situações de emergência, em envelopes lacrados, a utilizar com autorização dos utilizadores;*
 - m. Todos os utilizadores indicaram que a fruição dos espaços foi efetuada com total autonomia e que nunca se abstiveram de praticar atos que tivessem de algum modo impedido ou diminuído o gozo do espaço;*
 - n. Das várias respostas obtidas, foi com frequência que os utilizadores dos espaços indicaram que as verbas pagas à “A...” se dividiam em renda e condomínio (correspondente à quota parte nos custos comuns).*
- III.13 – A análise das plantas enviadas pelo contribuinte permite verificar que o “Edifício...” é constituído pelos seguintes espaços:*
- a. Constitui-se por um edifício único que se divide em 3 pisos: Piso -1, Piso 1 e Piso 2;*
 - b. O Piso -1 é composto por: 92 lugares de estacionamento, sanitários, zona de reservatórios de água, zonas e carga e descarga e áreas comuns de circulação;*
 - c. O Piso 1 é composto por: áreas de lojas e escritórios (de dimensões variadas), sanitários, zonas de apoio à administração, zona de caldeiras e condutas de ar condicionado e corredores de circulação;*
 - d. O Piso 2 é composto por: zona de caldeiras e condutas de ar condicionado, corredores de circulação, sanitários e outras zonas comuns.*

III.14 – Ponderados, essencialmente os esclarecimentos enviados pelos utilizadores dos espaços e o observado nas plantas enviadas pelo contribuinte, com os entendimentos da AT, do TJUE, do STJ, o estipulado no código civil e os contratos referidos no ponto III.5, poderemos concluir que o edifício “Fábrica...” não constitui um espaço idêntico a um “centro comercial”.

Com efeito, analisadas as conclusões que se retiraram das respostas enviadas pelos utilizadores dos espaços, verifica-se que o que estava previsto nos contratos aproximava-se muito das cláusulas presentes nos contratos de utilizadores de espaços em centros comerciais.

No entanto, o modo de funcionamento do edifício, espelhado nos esclarecimentos dados pelos utilizadores dos espaços, indica que o que efetivamente resulta dos contratos que como os mesmos visam “... um fim principal ou um componente predominante, em relação ao qual os outros elementos apresentam umnexo de subordinação, é de aplicar a regra da absorção, ficando o contrato, em princípio, no seu todo, submetido ao regime que cabe ao fim considerado principal.” O que transparece das plantas enviadas, é que o “Edifício ...” é um edifício de uma dimensão considerável (3 pisos), em que as lojas e escritórios se encontram distribuídas essencialmente pelo piso 1. Atenta a dimensão deste piso e o formato do mesmo, a disposição dos espaços encontra-se dispersa pelo mesmo, não parecendo existir sinergia e conexão de atuação entre os diversos espaços e as atividades desenvolvidas.

Do conjunto contratualizado, espaço e serviços de utilização comum, o que tem preponderância económica é a locação dos espaços, pelo que os outros serviços prestados associados aos contratos em causa, não fazem desconsiderar a natureza de locação inerente aos contratos, eles funcionam como um complemento inerente e indissociável ao tipo de imóvel objeto dos contratos. A este propósito refere Rui Lares “... quando a limpeza ou a vigilância dos referidos espaços, a par do fornecimento de água, gás ou eletricidade, assegurados pelo locador, se constituam como elementos acessórios não autonomizáveis da locação, não é de descurar o possível enquadramento da operação, no seu conjunto, na isenção do IVA que abrange a locação de imóveis.” E acrescenta “Realidade distinta é a locação de imóveis, ou de parte deles, para escritórios, consultórios, estúdios, oficinas, etc., que – complementada ou não pelos bens ou serviços acima referidos ligados aos bens imóveis ou ao seu uso – seja acompanhada de bens ou serviços cuja natureza ou propósito não tenha um elo relevante com os imóveis propriamente ditos, mas que se relacionem com as atividades profissionais exercidas nesses locais.” Nestes casos “... incumbe equacionar se estes últimos deverão ser objeto de autonomização ou se o tal contrato deve ser submetido, por inteiro, a tributação em sede de IVA.” [2] Com efeito, analisados os

serviços indicados no contrato, verifica-se que eles não são específicos de cada uma das atividades desenvolvidas nos espaços e não constituem para os utilizadores do espaço um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal que a “A...” lhes pode proporcionar que é: utilização de espaços comerciais, num edifício bem localizado na cidade de ..., com estradas e caminho de ferro nas proximidades, a preços favoráveis.

Atenta a discricção que foi feita do edifício indicada no ponto III.13, verifica-se que as áreas comuns em comparação com as áreas de loja e escritórios são superiores, uma vez que são compostas pela totalidade do piso -1, a quase totalidade do piso 2 e alguma parte do piso 1.

Comparando a totalidade da área comum e os serviços que o contribuinte indica que são proporcionados aos utilizadores, com os valores cobrados, conclui-se que os mesmos são irrelevantes, pois temos demasiados serviços e área de espaços comuns por uma contraprestação muito reduzida. Por outro lado, relativamente ao edifício utilizado pela “D..., SA” e referido no ponto III.4, em que são oferecidos serviços idênticos, na proporção da escala do edifício, tais como estacionamento, sanitários e áreas comuns, não são cobradas quaisquer verbas para além das rendas dos espaços. Verifica-se assim, que o contribuinte, trata realidades idênticas de modo diferente. A reforçar note-se que, como já foi referido, que os contratos indicam que as verbas são indissociáveis e prova disso são as faturas emitidas, que indicam e quantificam o serviço como um todo e que se referem ao mesmo como “rendas”. A título de exemplo anexa-se a fatura nº RC 2013/.... (Anexo nº6)

III.15 – Em conclusão, verificámos que da análise dos contratos enviados pelo contribuinte relativamente ao “Edifício...” os mesmos referem-se essencialmente, à locação de espaços comerciais (lojas e escritórios), e complementarmente à prestação de serviços acessórios e indissociáveis do imóvel, tais como limpeza e segurança dos espaços comuns. A prestação de serviços com preponderância económica é a locação dos espaços, que se encontra isenta nos termos do nº30 do art. 9º do CIVA.

A estrutura física do “Edifício...” que se verifica por observação das suas plantas, faz evidenciar um edifício disperso em 3 pisos, relativamente aos quais as lojas e os escritórios ocupam essencialmente um dos pisos, o que acentua o reduzido valor que é cobrado pela utilização do espaço comum e pelos serviços que o contribuinte indica que oferece aos utilizadores dos espaços. Comparando este espaço com o “Edifício...”, em que são oferecidos serviços idênticos, verifica-se que o mesmo tem um tratamento diferente relativamente a estes: efetivamente não é cobrada qualquer verba pela utilização de espaços comuns e infraestruturas.

Aliás considerando as áreas ocupadas pelos espaços comerciais e as áreas ocupadas pelos espaços comuns, verifica-se que é o próprio contribuinte que atribui a preponderância económica à locação dos espaços uma vez que: às áreas comerciais, que representam uma área menor, são cobradas verbas superiores em relação às áreas comuns, que por seu lado têm uma área maior e são remuneradas por valores irrisórios.

Daqui concluímos que edifícios com semelhanças físicas são tratados de forma diferente para efeitos fiscais.

III.16 - Assim sendo, o contribuinte não deveria ter liquidado imposto sobre as rendas e consequentemente não deveria ter deduzido o imposto suportado com as obras e serviços adquiridos para o edifício “Fábrica...” uma vez que as operações são isentas e não conferem direito à dedução, o imposto suportado não é dedutível nos termos do art. 20º do CIVA.

Relativamente às operações passivas evidenciadas nas declarações dos períodos que contribuíram para a formação do crédito, o imposto deduzido encontra-se conexo com o “Edifício ...– na EN ...”, e refere-se, essencialmente, a imposto deduzido relativamente a imobilizado (campo 20). Também foi deduzido imposto relativamente a outros bens e serviços (campo 24) e residualmente, verificaram-se regularizações a favor do sujeito passivo (campo 40).

Foram analisados, por recurso a amostragem, documentos representativos de cerca de 17% do imposto deduzido em 2012 e 2013, e verificou-se que o mesmo se refere às obras de recuperação do ... (projetos e obras) e representa, em 2012 o total de Eur 12.682,65 e em 2013 o total de Eur 924.724,89.

No que se refere ao imposto deduzido a título de outros bens e serviços, os documentos analisados representam 43% do imposto deduzido no mês de Dezembro e referem-se essencialmente a gás, limpeza, vigilância e electricidade.

Relativamente ao imposto regularizado a favor do contribuinte no último trimestre de 2013, o mesmo respeita a imposto dedutível relativo a outros bens e serviços, respeitante ao primeiro trimestre de 2013 e que na correspondente declaração periódica somente foi considerada uma parte. Contudo dado que o mesmo se encontra conexo com gastos suportados com o “Edifício ...– ... na EN...”, foi na declaração periódica do último trimestre de 2013, considerado o valor remanescente. O imposto regularizado no campo 40 das declarações 2013... e 2013... respeita a correções de imposto liquidado em duplicado.

III.17 - Para poder aplicar o IVA às rendas, o contribuinte teria de ter renunciado à isenção nos termos do nº4 do art.12º do CIVA, o que não se verificou. Somente neste caso, se verificaria o direito à dedução de IVA que o contribuinte exerceu.

Deste modo, as correções em sede de IVA são as que seguidamente se apresentam, por período:

- 2012... - €12.682,65;*
- 2012... - €6.443,05;*
- 2013... - €83.168,44;*
- 2013... - €12.124,39;*
- 2013... - €12.262,80;*
- 2013..- €864.010,25*

(...)

IX – Direito de audição. Fundamentação

Tendo o sujeito passivo sido notificado do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária para, querendo, exercer o direito de audição, através do n/ofício n.º... de 14-10-2014, o mesmo veio a exercê-lo por escrito, em 31-10-2014, sob o n.º de entrada 2014....

Nas alegações apresentadas, o contribuinte indica no ponto 5º do exercício do direito de audição que “A Exponente não vai contestar de modo específico (no âmbito do direito de audição prévia) as correções propostas no projeto de relatório de inspeção, as quais se fundamentam em matéria de interpretação do Direito, sem prejuízo de estar em total discordância com o enquadramento fiscal proposto no projeto de relatório relativamente a essas correções.” E acrescenta ainda no ponto 6º que “E não contesta as correções propostas porque, no seu entender, a audição prévia não é a sede própria para discutir matéria de enquadramento jurídico-tributário e, assim sendo, reserva-se o direito de as contestar posteriormente em sede de reclamação graciosa ou impugnação judicial, nos termos e condições previstas na lei.”

Pelas alegações do contribuinte referidas anteriormente, é nossa opinião que as correções propostas no Projeto de Relatório são de manter, e o mesmo será de converter em Relatório Final a ser notificado ao contribuinte. Por tudo o exposto anteriormente, o pedido de reembolso efetuado pelo contribuinte no valor de Eur 860.000,00 será de indeferir totalmente.”

- S) Por despacho de 06-12-2014, a Senhora Directora de Serviços de Reembolsos da Autoridade Tributária e Aduaneira proferiu decisão de indeferimento do aludido pedido de reembolso de IVA (documento que consta do processo administrativo, parte 14);
- T) O despacho de indeferimento referido na alínea anterior foi notificado aa Requerente pelo Ofício n.º..., de 2014-12-06, da Direcção de Reembolsos, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«Da decisão, ora notificada, cabe recurso hierárquico, no prazo de 30 dias, reclamação graciosa, no prazo de 120 dias ou impugnação judicial, no prazo de 90 dias, respectivamente, nos termos dos artigos 66.º, n.º 2, 70.º, n.º 1, e 102.º, n.º 1, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sendo os prazos contados a partir da data de receção da presente notificação» (documento que consta do processo administrativo, parte 14);

- U) O referido Ofício de notificação do acto de indeferimento do pedido de reembolso foi entregue na caixa postal electrónica Via CTT da Requerente em 11-12-2014 (documento que consta do processo administrativo, parte 14);
- V) Na sequência da inspecção referida, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios e moratórios, no valor total de € 996.145,78, datadas de 06-12-2014:
- de IVA n.º..., referente ao período 1209T, no valor de € 6.576,72;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1212T, no valor de € 4.280,87;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1303T, no valor de € 7.862,47;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1306T, no valor de € 5.387,39;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1309T, no valor de € 4.950,80;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1312T, no valor de € 960.405,26;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 517,48;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 293,67;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 462,70;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 262,13;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 2.849,85;
 - de juros moratórios n.º 2014..., no valor de € 876,85;
- W) A efectuou compensação, referidas nas demonstrações de acerto de constas que constituem o documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, tendo notificado a Requerente para o pagamento da quantia total de € 129.463,51;
- X) Em 26-05-2015, a Requerente prestou garantia bancária para suspender a execução das liquidações impugnadas (documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

Y) Em 21-05-2015, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que a Requerente tivesse pago as quantias liquidadas.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

A decisão da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, para além dos depoimentos prestados na audiência, quanto às actividades e serviços assegurados no espaço comercial a Fábrica...

3. Excepções

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita as excepções da caducidade do direito de acção quanto ao pedido de anulação do acto de indeferimento do pedido de reembolso de IVA e da incompetência deste Tribunal Arbitral para apreciar esse pedido.

O conhecimento da questão da incompetência é prioritário, por força do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos de 2002, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

É manifesto que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão, pois a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD restringe-se a actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT, designadamente a actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e actos de fixação da matéria tributável, fixação da matéria colectável e fixação de valores patrimoniais.

Assim, sem prejuízo de direito a reembolso que possa resultar da execução de um eventual julgado anulatório nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, tem de se concluir

que este Tribunal Arbitral carece de competência para apreciar a legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso.

Termos em que se declara este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar o pedido de reembolso, com o que fica prejudicado o conhecimento da questão da intempestividade que a Autoridade Tributária e Aduaneira suscita relativamente à impugnação do mesmo pedido.

4. Matéria de direito

Como resulta do Relatório da Inspeção Tributária, as liquidações impugnadas têm como pressuposto o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que os contratos celebrados pela Requerente com os utilizadores dos espaços disponibilizados na denominada Fábrica Asa são essencialmente contratos de locação, para efeitos da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 29) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) (¹), não sendo, designadamente, equiparáveis a *«contratos de utilização de loja em centro comercial»*, contratos estes que a Autoridade Tributária e Aduaneira define dizendo que *«a realidade comercial dos centros comerciais, assenta num espaço estruturado para uma determinada clientela e cuja seleção de utilizadores dos espaços encontra-se coadunante com toda essa conceptualização. Trata-se assim de um centro de negócios em que o gozo do espaço vem acompanhado de uma pluralidade de serviços de interesse comum ao centro comercial como sejam: segurança, publicidade, locais de diversão, condições de funcionamento, serviços de limpeza, consultadoria e acesso às áreas comuns»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, com base na análise dos contratos enviados pelo contribuinte relativamente ao “Edifício...”, que *«os mesmos referem-se essencialmente, à locação de espaços comerciais (lojas e escritórios), e complementarmente à prestação de serviços acessórios e indissociáveis do imóvel, tais*

¹A Autoridade Tributária e Aduaneira refere no Relatório da Inspeção Tributária, a alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, mas tratar-se-á de lapso, pois a locação de imóveis está isenta de IVA por força da alínea 29) do

como limpeza e segurança dos espaços comuns. A prestação de serviços com preponderância económica é a locação dos espaços, que se encontra isenta nos termos do n.º 30 do art. 9.º do CIVA». Designadamente, concluiu a Autoridade Tributária e Aduaneira que «comparando a totalidade da área comum e os serviços que o contribuinte indica que são proporcionados aos utilizadores, com os valores cobrados, conclui-se que os mesmos são irrelevantes, pois temos demasiados serviços e área de espaços comuns por uma contraprestação muito reduzida».

Com base neste entendimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que a Requerente não podia ter deduzido IVA, nos termos do artigo 20.º do CIVA.

A prova produzida, designadamente os depoimentos prestados na audiência, não corrobora, antes infirma, as conclusões em que a Autoridade Tributária e Aduaneira assentou as liquidações impugnadas, pois provou-se que o espaço Fábrica ...tem funcionalidades idênticas às que usualmente se encontram nos centros comerciais, que ultrapassam em muito, em vantagens para os lojistas, as que advêm da mera locação dos espaços e que os serviços prestados.

Na verdade, provou-se que a Requerente, por si ou em colaboração com outras entidades, promove eventos nos espaços comuns da Fábrica..., apelativos para o público em geral, e proporciona aos visitantes do espaço comercial vários serviços gratuitos, como estacionamento e rede sem fios.

Para além disso, provou-se também que a Requerente, para além de assegurar a gestão de todo o espaço comercial da Fábrica..., assegura todos os serviços sanitários, de manutenção, de electricidade, de ar condicionado e de limpeza, bem como serviços de segurança permanente, através de pessoal especializado, durante 24 horas por dia, que é facto notório, quanto aos encargos inerentes, que não é equiparável às simples «câmaras de segurança» que a Autoridade Tributária e Aduaneira refere no Relatório da Inspeção Tributária.

Designadamente a realização de eventos apelativos para o público em geral e a disponibilização de serviços gratuitos para os visitantes não podem considerar-se como irrelevantes para a promoção das actividades dos lojistas que arrendam os espaços.

artigo 9.º do CIVA, como a própria Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece nos artigos 41.º, 176.º, 178.º, 181.º e 183.º da sua Resposta.

Na verdade, é manifesto, à face da experiência comum, que o arrendamento de um espaço integrado, como ocorre num centro comercial, em que se realizam eventos e são disponibilizados serviços gratuitos não é essencialmente idêntico a um mero arrendamento fora de um espaço desse tipo, pois aquelas actividades e serviços têm potencialidade para tornar os negócios dos lojistas mais rentáveis, por a proximidade dos visitantes com os estabelecimentos os transformar em potenciais clientes. Para além disso, a reunião de vários estabelecimentos num espaço integrado tem a potencialidade de tornar os clientes de cada um deles possíveis clientes de todos os outros, pela proximidade que o acesso a cada um dos estabelecimentos pela respectiva clientela proporciona em relação aos outros.

Por outro lado, provou-se também que os serviços prestados pela Requerente na Fábrica ...envolvem encargos consideráveis, o que é facto notório quanto à manutenção de serviços de vigilância permanente.

Nestas condições, tem de se concluir que as liquidações impugnadas assentam no pressuposto errado de que os contratos celebrados pela Requerente com os lojistas da Fábrica ...são essencialmente contratos de locação e que os serviços prestados se deveriam considerar irrelevantes.

Por isso, não se está perante contratos de locação para efeitos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

Consequentemente, a Requerente podia ter deduzido o IVA que deduziu, a que se reportam as liquidações impugnadas, que, por isso, enfermam de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 135.º do CPA de 1991, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 2.º alínea c) da LGT.

5. Juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de juros indemnizatórios.

Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (arts. 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da

administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do acto, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi, posteriormente, generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu art. 24.º que *«haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços»*, a seguir, na LGT, em cujo art. 43.º, n.º 1, se estabelece 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»* e, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do art. 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), 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»*.

Por outro lado, no que concerne aos tribunais arbitrais, de harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou*

recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece 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*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), 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*».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*» deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Porém, como resulta do exposto, apenas é viável neste tipo de processos de contencioso de anulação de actos de liquidação, condenar em juros indemnizatórios nos casos previstos no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

A Requerente, como refere no artigo 183.º do pedido de pronúncia arbitral, não pagou a quantia liquidada resultante das compensações efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência da emissão das liquidações impugnadas.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece 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»*.

Por isso, em relação às quantias liquidadas na sequência das compensações efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não há lugar a juros indemnizatórios, pois não foi efectuado o pagamento.

Assim, apenas poderá estar em causa o direito a juros indemnizatórios derivado do indeferimento do pedido de reembolso, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo 43.º, que estabelece que são também devidos juros indemnizatórios *«quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos»*, direito este que, a ser ilegal o indeferimento, antecede as compensações efectuadas.

Mas, como se referiu, está fora da competência deste Tribunal Arbitral apreciar a legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso, pelo que não pode também no presente processo determinar-se as consequências dele derivadas, designadamente o direito a juros indemnizatórios, sem prejuízo de em execução de julgado, nos termos do artigo 24.º do RJAT, se poder vir a reconhecer esse direito.

No entanto, a definição dos termos em que deve ser executado o presente acórdão, cabe, em primeiro lugar, a Autoridade Tributária e Aduaneira, como resulta do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.

Assim, embora não seja de afastar a possibilidade de a Requerente ter direito a juros indemnizatórios quanto às quantias que foram objecto de compensação, o pedido não pode ser apreciado no presente processo.

4. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é pedida a anulação dos seguintes actos de liquidação de IVA e juros compensatórios e moratórios:
- de IVA n.º..., referente ao período 1209T, no valor de € 6.576,72;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1212T, no valor de € 4.280,87;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1303T, no valor de € 7.862,47;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1306T, no valor de € 5.387,39;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1309T, no valor de € 4.950,80;
 - de IVA n.º..., referente ao período 1312T, no valor de € 960.405,26;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 517,48;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 293,67;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 462,70;

 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 262,13;
 - de juros compensatórios n.º 2014..., no valor de € 2.849,85;
 - de juros moratórios n.º 2014..., no valor de € 876,85;
- b) Anular as liquidações referidas;
- c) Julgar procedente a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso de IVA;
- d) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, sem prejuízo do direito que a Requerente possa ter a juros indemnizatórios no âmbito de execução do presente acórdão.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 996.145,78**.

Lisboa, 24 de Novembro de 2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(João Espanha)

(Clotilde Celorico Palma)