

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 22/2018-T

**Tema: IVA - Direito à dedução - Princípio da boa-fé e da protecção da confiança.
Orientação administrativa. Locação de imóveis.**

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Olívio Mota Amador e Dr. José Ramos Alexandre (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22-03-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., SA, com sede na Rua..., n.º..., salas ... e ..., no Porto, NIF..., (anteriormente designada por B..., SA, com sede na Rua da ..., s/n, ...-... ...) (doravante designada por “B...” ou “Requerente”) apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (doravante RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente pretende que sejam anuladas as liquidações adicionais de IVA e juros dos anos de 2012, 2013 e 2014, nos montantes de 433.360,42€, 390.970,69€ e 238.709,24€, respetivamente e juros compensatórios de 78.421,78€, 55.438,66€ e 24.011,85€, as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios relativas ao ano de 2015, no valor de 604.372,89€ e 43.231,32€, respetivamente, bem com as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas que apresentou dessas liquidações.

A Requerente pretende ainda a condenação da AT em juros.

Subsidiariamente, a Requerente pede a anulação das liquidações de juros compensatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18-01-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 07-03-2018, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

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 22-03-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência dos pedidos e que se «*subsistirem dúvidas*» é de «*opinião que se submeta à consideração do TJUE se serviços como os em apreço podem aproveitar da isenção em apreço*».

Em 14-06-2018 e 06-07-2018 realizaram-se reuniões em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal é competente e foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

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

- A) A Requerente, na prossecução da sua actividade, formalizou entre 2012 e 2015, enquanto senhorio, vários contratos de arrendamento imobiliário no C... (doravante “C...”), considerando-os isentos de IVA, nos termos do art. 9.º, n.º 29, do CIVA;
- B) Foram efectuadas duas inspecções à Requerente, a primeira, em 2016, relativa aos exercícios de 2012 a 2014, e a segunda relativa ao exercício de 2015, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira procedido a correções em IVA, com fundamento em falta de liquidação de IVA sobre as rendas de locação de imóveis, por entender que a Requerente não está isenta de imposto na actividade que levou a cabo;
- C) Na sequência da primeira inspecção, a Requerente foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios dos anos de 2012 a 2014 nos montantes de 433.360,42€, 390.970,69€ e 238.709,24€, respetivamente e juros compensatórios de 78.421,78€, 55.438,66€ e 24.011,85€, respetivamente (documentos n.ºs 1 a 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos):

IVA/JC	Período	Valor	Liquidação
IVA	03/2012	133.273,31€	2017
JC	03/2012	25.763,73€	2017
IVA	06/2012	128.128,49€	2017
JC	06/2012	23.463,31€	2017
IVA	09/2012	114.430,51€	2017
JC	09/2012	19.813,72€	2017
IVA	12/2012	57.528,12€	2017
JC	12/2012	9.381,02€	2017

IVA	3/2013	124.484,52€	2017
JC	3/2013	19.085,35€	2017
IVA	6/2013	117.548,28€	2017
JC	6/2013	16.823,89€	2017
IVA	9/2013	119.644,25€	2017
JC	9/2013	15.930,60€	2017
IVA	12/2013	29.294,64€	2017
JC	12/2013	3.598,82€	2017
IVA	3/2014	64.419,20€	2017
JC	3/2014	7.292,60€	2017
IVA	6/2014	68.606,10€	2017
JC	6/2014	7.059,84€	2017
IVA	9/2014	89.444,67€	2017
JC	9/2014	8.312,22€	2017
IVA	12/2014	16.239,27€	2017
JC	12/2014	1.347,19€	2017

- D) A Requerente deduziu Reclamação Graciosa das liquidações indicadas na alínea anterior, que foi indeferida por despacho de 25-10-2017, proferido pelo Senhor Chefe de Divisão de Direcção de Finanças do Porto (documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E) Na sequência da segunda inspecção, a Requerente foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, no valor de 604.372,89€ € e 43.231,32€, respetivamente, relativas ao ano de 2015 (documento n.º 65 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

Período		IVA		Juros compensatórios
01/2015	2017	: valor 49.070,61€	2017	: valor 4.554,82€
02/2015	2017	: valor 46.472,27€	2017	: valor 4.155,76€
03/2015	2017	: valor 45.480,29€	2017	: valor 3.912,55€
04/2015	2017	: valor 43.662,34€	2017	: valor 3.607,82€
05/2015	2017	: valor 49.086,16€	2017	: valor 3.899,99€
06/2015	2017	: valor 49.239,33€	2017	: valor 3.744,88€
07/2015	2017	: valor 47.938,01€	2017	: valor 3.483,05€
08/2015	2017	: valor 49.179,10€	2017	: valor 3.400,76€
12/2015	2017	: valor 223.145,47€	2017	: valor 12.471,69€
1/2016	2017	: valor 1.099,39€	2017	: valor 76,88€

- F) A Requerente deduziu Reclamação Graciosa das liquidações indicadas na alínea anterior, que foi indeferida, por despacho do Senhor Chefe de Divisão da Direcção de Finanças do Porto de 29-12-2017 (documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) No Relatório da Inspeção Tributária relativo à primeira inspecção, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

III.1. IVA – CORREÇÃO AO IMPOSTO - Ano de 2012, 2013 e 2014

III.1.1. IVA Falta de Liquidação - Contratos de Locação Atípicos

III.1.1.1. Descrição do Funcionamento do Empreendimento C... (C...)

Conforme já foi referido e se reproduz, a B... tem como atividade principal, efetiva, a promoção e desenvolvimento da Gestão do C..., contratando o

arrendamento dos espaços e prestando os serviços necessários ao apoio e gestão desses mesmos espaços e de todas as estruturas e infra-estruturas comuns ao C... (C...);

A titularidade do empreendimento (imóveis), inicialmente em nome da B..., foi, em 2006.12, transferida para o FUNDO que, por sua vez, o entregou sob arrendamento à primeira, comprometendo-se esta a "transformar o empreendimento num Centro Empresarial".

Assim, na data de 2006.12.27, o FUNDO e a B... firmam um contrato denominado "Contrato de Arrendamento Comercial", e desde essa data a B... realiza com os seus clientes (que designaremos também por utilizadores do centro empresarial) contratos individualizados, os quais designou e classificou' como "Contrato de Subarrendamento Comercial".

O Contrato com o FUNDO foi sendo prorrogado, de 3 em 3 anos, encontrando-se em vigor para os períodos em análise o contrato inicial com aditamento de 29 de Dezembro de 2011 (que define, apenas, um novo valor para a renda anual = €1.040.000).

O Centro Empresarial, também conforme já referido, conta com um espaço amplo de cerca de 70.000 m² (área bruta), 38.000 m² de área bruta locável, correspondendo a um condomínio empresarial com 132 espaços para arrendar e 1.100 lugares de estacionamento, englobando os mais variados sectores de atividade, desde a restauração, o comércio, escritórios, armazéns, indústria e estacionamento. (negrito nosso).

O espaço dispõe ainda, para uso dos utentes das empresas instaladas e do público, toda uma gama de serviços, tal como é anunciado no site (sítio na Internet) que divulga o Centro Empresarial, bem como em outros sites que promovem o arrendamento dos espaços:

<http://www.....com/>

NOTA: Elementos recolhidos aquando da acção inspectiva anterior, aos anos 2009-2011, mantidas em suporte digital. Atualmer site em questão encontra-se "Indisponível". Não obstante, mantendo-se a mesma realidade empresarial para os anos seguintes inclusive para o ano em análise, reproduzem-se, novamente, tais elementos para melhor conhecimento dessa realidade.

Apresentação do C...

(Imagem do site)

São vários os serviços disponíveis, quer para os clientes do C..., quer para os utentes do mesmo.

(Imagem do site)

A B... dispõe de um conjunto de protocolos que coloca à disposição dos seus clientes.

(Imagem do site)

(Imagem do site)

(Imagem do site)

A B... promove, desta forma, a divulgação das empresas instaladas no C... .

(Imagem do Site C...)

Dos vários eventos realizados, relevamos a seguinte campanha desenvolvida para o dia 1 de Dezembro de 2012, por se considerar um evento que envolve as lojas abertas ao público requerendo, por isso, uma

integração entre as várias empresas e a entidade promotora destes eventos, a B... . Destaca-se a participação ativa do sujeito passivo na "visa" do C...:

(Imagem do Site C...)

Outra iniciativa que caracteriza a dinâmica do C... noticiada pelo Jornal R... em 08-04-2014:

(Imagem da Notícia)

Segue-se outra iniciativa fortemente divulgada pelos meios de comunicação social, a denominada *Bolsa de Emprego no Porto "It... Job@ C..."*.

(Imagem da Notícia)

Também para o ano 2014, é de referir o investimento realizado pela B... para a instalação da empresa D...- caso de sucesso e avaliada em milhões de dólares por ser o segundo maior site de comércio online de moda de luxo - "...nas instalações da antiga fábrica B..., junto ao Porto, temos um gigantesco open space, que se desenvolve sobretudo num piso, com centenas de pessoas sentadas em frente a ecrãs de computador..."

Este investimento, efectuado no ano 2014 na fracção denominada por Espaço G12, ascendeu a cerca de €712.000 em obras de estrutura e instalação.

(Fotografia das instalações da D...)

Também como referido, a caracterização do C... é mencionada em sites e anúncios de terceiros:

(Imagem do site de anúncios)

Conforme se pode verificar por este anúncio de 2 de Outubro do ano de 2013, o C... oferece um conjunto de serviços e apoios, quer aos próprios utilizadores/clientes do centro, quer aos utentes do mesmo:

Internet,

Telefone,

Televisão,

Empilhador,

Cabeleireiro,

Transporte "No Così", Sala de Reunião / Conferencias,

Limpeza e jardinagem Permanente,

Espaço saúde,

Manutenção Auto,

Restaurante Cafetaria,

Manutenção,

Multibanco,

Wi-Fi,

Parque coberto e descoberto,

Caixas de Correio,

Cais de carga e descarga,

Tv por satélite,

Música Ambiente,

Ecocentro,

Gestão e controlo de acessos,

Sistema de CCTV,

Excelentes infraestruturas e

Segurança 24h dia

Sintetizando:

Como a própria empresa anuncia no seu site, promovem a Gestão do C..., contratando o arrendamento dos espaços e prestando os serviços necessários ao apoio e gestão desses mesmos espaços e de todas as estruturas e infra-estruturas comuns ao C...:

- São identificadas as Infraestruturas, os Serviços e os Protocolos efetuados pela B... em prol do C...;*
- É evidenciada a publicidade feita aos seus clientes.*
- É demonstrada a planta do empreendimento onde são identificados os parques de estacionamento disponíveis aos clientes e outros utentes do C... .*
- São identificados outros benefícios/pontos de interesse como bus, cafetaria, Wc, correio, telefone e outros;*
- Fazem ainda referência à promoção do C... através das iniciativas aí desenvolvidas em prol dos seus clientes.*

O C... apresenta-se, assim, como uma realidade empresarial integrada, ou seja, como um estabelecimento empresarial e não como uma soma de vários estabelecimentos (correspondente à soma de todos os espaços). Para isto contribui o carácter (essencial) de todos os serviços disponibilizados pela sociedade gestora do Centro Empresarial, em conjunto / em colaboração com os próprios utilizadores dos vários espaços.

Desta forma agregada, entidade gestora e utilizadores incorporam um só centro integrado composto por lojas (arte, mobiliário e decoração, moda, saúde e estética e gourmet), escritórios, armazéns, show-rooms, e parque coletivo para utilizadores e utentes do C... .

Sob o ponto de vista dos utilizadores dos espaços (clientes), verifica-se que a operação económica subjacente aos contratos de arrendamento efetuados pela B..., não se esgota na possibilidade de fruição do imóvel mas ainda, e dependente desta, da fruição dos serviços associados atrás descritos, estes de especial importância. Tal é referenciado pelos próprios clientes assim

como pela administração da B..., conforme exemplo extraído dos órgãos de comunicação social:

(Imagem da notícia)

Análise dos contratos efetuados entre a B... e os seus clientes.

III.1.1.2. "Contratos de Subarrendamento Comercial" - Análise das cláusulas

De referir, em primeiro lugar, que o sujeito passivo caracterizou, contabilística e fiscalmente, a relação comercial com os seus clientes como uma locação pura de bens imóveis, ou seja, como um arrendamento comercial, pelo que as designações dos contratos patenteiam essa posição.

Passamos, pois, a título exemplificativo, a explanar as cláusulas de seis contratos, representativos de cerca de 25% do total da facturação das Rendas

Quadro 8 – Contratos de Subarrendamento

Designação do Contrato	Data de Celebração	Celebrado com:	Designação da fração	Renda Mensal (a data do contrato)	Área m ²	Preço m ²	Serviços comuns mensais arrendo	Prazo contrato	* renovação ou fim a decorrer em
C. Subarrendamento Comercial	06-06-2007	E...	Edifício C10	1.200,00	160	7,50	8% + IVA (1)	5 anos renov.	2012
C. Subarrendamento Comercial	30-09-2008	G...	Edifício F	6.250,00	999	6,26	8% + IVA (1)	10 anos renov.	2018
C. Subarrendamento Comercial	16-09-2008	F...	Edifício G4A	1.500,00	350	4,29	8% + IVA (1)	10 anos renov.	2018
C. Subarrendamento Comercial	06-08-2009	H...	Edifício C24	6.720,00	980	6,86	8% + IVA (1)	3 anos renov.	2014
C. Subarrendamento Comercial	10-01-2011	J...	Edifício A	7.500,00	520	14,42	sem referência	5 anos renov.	2016
C. Subarrendamento Comercial	23-12-2013	D...	Edifício G12	31.332,00	4200	7,46	1,00 por m ² = 4.200,00 mês + IVA	5,42 anos renov.	2019

(1) preço m²: €0,34; €0,60

Para enquadramento das operações em sede de IVA foram analisados os contratos e destacado o conteúdo das cláusulas prementes para o efeito revelando-se pertinente, a evidenciação das que se seguem.

"CONTRATO DE SUBARRENDAMENTO COMERCIAL" -

CLÁUSULAS

Locação de Loja para comércio a retalho – E...

* Cláusula 4^a — O local subarrendado (C...) destina-se exclusivamente a comércio a retalho de vestuário...

in relatório de gestão: O Centro empresarial, inserido num espaço amplo de cerca de 70.000 m² (área bruta), corresponde a um condomínio empresarial com mais de 120 frações, que engloba os mais variados sectores de atividade, desde a restauração, o comércio, escritórios, armazéns, indústria e estacionamento. O espaço dispõe ainda, para uso dos utentes das empresas instaladas e do público, toda uma gama de serviços, que mais à frente se especificará.

** Cláusula 5^a, ponto 1 - É acordada, como retribuição pela utilização dos espaços, uma renda mensal de €1.200 pela fração com a designação Edifício C10, com 160m²...*

** Cláusula 6^a, ponto 1 - As obras de conservação, manutenção e beneficiação exteriores, bem como a manutenção do elevador existente no espaço locado, ficam a cargo da B... ..;*

** Cláusula 6^a, ponto 2 e ponto 3 - As obras de conservação, manutenção e beneficiação interiores, ficam a cargo dos subarrendatários e ficarão a fazer parte integrante do prédio...; Todas as obras a efetuar pelos subarrendatários ou colocação de equipamentos (ar condicionado, vigilância e incêndio, etc), ou publicidade na fachada, deverão ser submetidos previamente à aprovação da B..., dada por escrito... com todos os elementos necessários para que esta se possa pronunciar, nomeadamente, os projetos e memória descritiva...';*

** Cláusula 7^a, ponto 1 - As despesas relacionadas com a instalação e o consumo de água, luz, telefone, ar condicionado, combustíveis e rede de incêndio bem como os serviços comuns de valor mensal correspondente a 8% sobre o montante da renda acrescido de IVA é taxa legal em vigor...ficam a cargo dos, subarrendatários...;*

A B... debita mensalmente aos seus clientes, 3 componentes distintas: uma verba como renda, uma verba como despesas comuns e as despesas individuais de cada cliente. Esta questão será aprofundada mais à frente.

** Cláusula 8^a, ponto 1 - A B... disponibilizará um total de 2 lugares de estacionamento em local a definir....*

Estes lugares de estacionamento são de uso comum e disponibilizados às empresas clientes da B... e conseqüentemente aos clientes dessas mesmas empresas.

** Cláusula 8ª, ponto 2 - Os subarrendatários comprometem-se a cumprir o Regulamento Interno elaborado para a utilização e fruição dos espaços comuns do empreendimento, nomeadamente no que respeita a circulação, estacionamento, cargas e descargas, entradas e saídas de viaturas, e pessoal, de forma a conseguir-se desenvolver um empreendimento funcional, eficaz e seguro para todos os utentes;*

A realização do Regulamento Interno, de acordo com o contrato entre a B... e o FUNDO, é da responsabilidade do FUNDO.

** Cláusula 8ª, ponto 3 - No caso de não cumprimento de qualquer obrigação por parte dos arrendatários, nomeadamente no que concerne a pagamentos, poderá à B... impedir a entrada no centro empresarial e nas instalações sublocadas aos representantes, trabalhadores, ou quaisquer outras pessoas ou entidades enviadas ou relacionadas direta ou indiretamente ... mudando as respetivas fechaduras e exercendo o direito de retenção em relação a todas as mercadorias, bens e equipamentos que ali estejam depositados...*

** Cláusula 10ª e 11ª - Os contratos estabelecem ainda, que a B... pode ceder a sua posição contratual; pelo contrário, os clientes não o poderão fazer (denominado por intuito personae).*

Locação de escritório D...

O contrato mais relevante celebrado no período em que decorre a acção inspectiva - neste caso, ano 2013, com entrada em vigor em 01.01.2014 - com semelhanças aos anteriores:

** Cláusula 3ª e 4ª - O local subarrendado (C...) destina-se exclusivamente a escritório ... 4.200 m2 no edifício G12... prazo de duração de 65 meses, renovando-se automaticamente por iguais e sucessivos períodos...*

Caso a D... denuncie o presente contrato antes do final do prazo inicial de sessenta e cinco meses, fica acordado que se obriga ao pagamento à B..., a

título de indemnização pelo não cumprimento do prazo contratual, da quantia correspondente a 2/3 das rendas mensais em vigor à data da denúncia, desde a data de tal denúncia até ao final dos 65 meses previstos e acordados de duração inicial do contrato.

** Cláusula 5ª, ponto 1 - A renda mensal acordada é de €31.332,00...*

** Cláusula 6ª, ponto 1 - Todas as obras de conservação, manutenção e beneficiação exteriores, ficam a cargo da B... ...;*

A B..., no decurso de 2014, promoveu obras no Edifício ... em cerca de €712.000 - ver adiante Quadro TI

** Cláusula 6ª, ponto 2 e ponto 3 - As obras de conservação, manutenção e beneficiação interiores, ficam a cargo dos subarrendatários e ficarão a fazer parte integrante do prédio...; Todas as obras a efetuar pelos subarrendatários ou colocação de equipamentos (ar condicionado, vigilância e incêndio, etc), ou publicidade na fachada, deverão ser submetidos previamente à aprovação da B..., dada por escrito... com todos os elementos necessários para que esta se possa pronunciar, nomeadamente, os projetos e memória descritiva...;*

** Cláusula 7ª, ponto 1 - As despesas relacionadas com a instalação e o consumo de água, luz, telefone, gás e manutenção do ar condicionado, bem como os serviços comuns de valor mensal correspondente a €1,00 m2, acrescido de IVA à taxa legal em vigor ...ficam a cargo dos subarrendatários...;*

** Cláusula 8ª, ponto 1 – A B... disponibilizará um total de 40 lugares de apartamento em local a definir ... bem como 80 cartões OTV para validação de entradas.*

** Cláusula 8ª, ponto 2 - Os subarrendatários comprometem-se a cumprir o Regulamento Interno elaborado para a utilização e fruição dos espaços comuns do empreendimento, nomeadamente no que respeita a circulação, estacionamento, cargas e descargas, entradas e saídas de viaturas e pessoal, de forma a conseguir-se desenvolver um empreendimento funcional, eficaz e seguro para todos os utentes;*

** Cláusula 10ª - Estabelece, ainda, que a B... tem o direito a ceder, parcial ou totalmente, a sua posição contratual, independentemente do conhecimento prévio ou consentimento da arrendatária.*

** Cláusula 17ª - Por fim, é referido que o objecto do contrato (Espaço...) será entregue com as características constantes no Anexo I.*

Este Anexo define um conjunto de obras a efectuar pela B..., sob os requisitos e orientação da D... . Por si só demonstra que a B... adapta os espaços que cede aos seus clientes, mediante as suas necessidades.

Vejamos:

Trabalhos concretizados - Empreitada (demolição e edificação)

O próprio Contrato celebrado entre ambas as partes estipula os MATERIAIS E TRABALHOS A REALIZAR, numa Memória Descritiva cujo conteúdo, passa, genericamente, por: 1. Disposições Gerais; 2.Objecto e Regime da Empreitada; 3.Preparação e Planeamento dos Trabalhos; 4.Prazos de Execução; 5.Fiscalização e Controlo; 6.Condições Gerais de Execução da Empreitada; 7.Trabalhos Preparatórios; 8.Materiais e Elementos de Construção; 9.Recepção da Obra; 10. Prazo de Garantia; e 11.Obrigações da B... durante o Prazo de Garantia.

MEMORIA DESCRITIVA DE MATERIAIS E TRABALHOS A REALIZAR

7. TRABALHOS PREPARATÓRIOS

7.1. DEMOLIÇÕES E ESGOTOS

7.1.1. Consideram-se incluídas no contrato as demolições que se encontram previstas para a execução do projecto.

7.1.2. Os trabalhos de demolição referidos na cláusula anterior compreendem a demolição das estruturas existentes no interior do edifício e de todas as alterações aos vãos paredes existentes, bem como a remoção completa, para fora do local da obra de todos os materiais e entulhos, incluindo as fundações e canalizações não utilizadas.

8. MATERIAIS E ELEMENTOS DE CONSTRUÇÃO

8.1. MATERIAIS E ELEMENTOS DE CONSTRUÇÃO

8.1.1. Lista de Materiais e elementos de construção que servem de base para a assinatura do contrato que o B... se compromete:

- Estrutural (Elementos de serralharia)

MEZANINE conforme projecto de arquitectura e respectiva especialidade. (Área correspondente à diferença entre área de implantação e a área arrendado e prevista em contrato.)

ESCADAS em chapa quinada preparadas para receber pavimento igual ao existente em todo o espaço.

GUARDA CORPOS em tubo de 30 mm com cabos de aço.

CAMINHOS DE CABOS (REDE E ELÉTRICOS) tipo executados em calha de chapa de forma a alimentar todas as secretárias existentes em projecto conforme projecto da especialidade.

ESTRUTURA METÁLICA DE COBERTURA será pintada à cor a definir e será substituído o existente por painel sandwich com o mínimo de 50 mm de espessura.

EXECUÇÃO DE REDE DE AGUA E SANEAMENTO conforme projecto da especialidade.

PAREDES INTERIORES executados em pladur conforme projecto (instalações sanitárias, arquivo, economato, sala do servidor e copa)

PAREDES DIVISÓRIAS DE ESCRITÓRIOS E SALAS DE REUNIÃO em vidro temperado transparente. Fica acordado em contrato que o B... é responsável pelo pagamento de 25% do total de paredes divisórias de vidro existentes em projecto.

PAREDES A PINTAR serão acabadas com tinta SIKA à cor definido em projecto.

PAVIMENTO INTERIOR de todo o espaço em linoleum em cor e estereotomia a definir em projecto. Fica acordado em contrato que o B... assegura o pagamento do material até 15€/m² sendo a restante diferença paga pela D...

LOÇAS SANITÁRIAS, e todos os componentes para o seu bom funcionamento, a instalar serão da marca S... serie City, podendo a D... alterar para outro produto e assumir a diferença de preço.

Segue-se um Print dos últimos cinco pontos da Memória Descritiva:

MISTURADORA MONOCOMANDO DE LAVATÓRIO S... Série Smile e respectivos componentes para o bom funcionamento do lavatório.

PAREDES DIVISÓRIAS WC executadas em painel fenólico à cor a definir.

PORTAS INTERIORES serão lacadas o branco.

REDE DE AVAC de acordo com projecto da especialidade executados em condutos textéis para renovação de ar.

EXAUSTÃO necessária para o bom funcionamento da copa existente em projecto.

ELECTRICIDADE a ser executada de acordo com o projecto da especialidade.

ILUMINÁRIA standard (modelo utilizado na T...) a executar de acordo com o projecto da especialidade.

REDE DE INCENDIOS a ser executada de acordo com o projecto da especialidade.

REDE INFORMÁTICA a ser executada por parte da D... de acordo com o projecto da sua equipa, sendo a mão-de-obra assumida pela B...

8.2. CARACTERÍSTICAS DOS MATERIAIS E ELEMENTOS DE CONSTRUÇÃO

8.2.1. Os materiais e elementos de construção a empregar na obra terão as qualidades, dimensões, formas e demais características, definidas nos pegos escritos e desenhados do projecto, nesta memória e nos restantes documentos contratuais, com as tolerâncias normalizadas ou admitidas nos mesmos documentos.

Continua (...)

(...) continuação

D...

MEMORIA DESCRITIVA DE MATERIAIS E TRABALHOS A REALIZAR

8.2.2. Sempre que o projecto, esta memória ou o contrato não fixem as características de materiais ou elementos de construção, a B... não poderá empregar materiais que não correspondam às características da obra ou que sejam de qualidade inferior ao usualmente empregues em obras que se destinem a idêntica utilização, tendo como modelo os materiais tipo do espaço actualmente ocupado pela T...

8.2.3. No caso de dúvida quanto aos materiais a empregar nos termos da cláusula anterior, devem observar-se as normas portuguesas em vigor, desde que compatíveis com o direito comunitário, ou, na falta destas, as normas utilizadas na Comunidade Europeia.

8.2.4. Nos casos previstos nas cláusulas 8.1.2 e 8.1.3, a B... proporá, à Fiscalização a aprovação dos materiais ou elementos de construção escolhidos.

9. RECEPÇÃO DA OBRA

9.1. RECEPÇÃO

9.1.1. Logo que a obra esteja concluída, proceder-se-á, a pedido da B... ou por iniciativa da D..., à sua vistoria para o efeito da recepção.

9.1.2. Verificando-se pela vistoria realizada que existem trabalhos que não estão em condições de ser recebidos, lavrar-se-á um auto que especificará as faltas e os defeitos e fixará o prazo para a sua correcção, notificando-se para isso a B... e anexando o respectivo auto.

9.1.3 A D... recusará a Recepção da obra se esta não estiver concluída.

9.2. PRAZO DE GARANTIA

9.2.1. O prazo de garantia é de cinco anos, contados a partir da data da recepção.

9.3. OBRIGAÇÕES DA LIONESA DURANTE O PRAZO DE GARANTIA

9.2. PRAZO DE GARANTIA

9.2.1. O prazo de garantia é de cinco anos, contados a partir da data da recepção.

9.3. OBRIGAÇÕES DA B... DURANTE O PRAZO DE GARANTIA

9.3.1. Durante o prazo de garantia a B... é obrigado a fazer, imediatamente e à sua custa, as substituições de materiais ou equipamentos e a executar todos os trabalhos de reparação que sejam indispensáveis para assegurar a perfeição e o uso normal da obra nas condições previstas.

9.3.2. Exceptuam-se do disposto na cláusula 9.3.1 as substituições e os trabalhos de conservação e de reparação que derivem do uso normal da obra ou de desgaste e de depreciação normais consequentes da sua utilização para fins a que se destina.

Destacam-se os trabalhos a realizar: trabalhos estruturais, de total adaptação das instalações a uma área de negócios passando pelas várias especialidades de construção de um novo espaço (que permaneceu apenas com as paredes exteriores), sempre sob orientação do cliente.

Locação de show-rooms, armazéns e escritórios -F..., G... e H... (respetivamente)

** Cláusula 4ª - O local subarrendado (C...) destina-se exclusivamente a show-rooms de produtos comercializados ... armazéns e escritórios ... a loja...; ...a escritórios comerciais e serviços ...;*

** Cláusula 5ª, ponto 1 - É acordada, como retribuição pela utilização dos espaços, uma renda mensal de €6,250 pela fração com a designação Edifício F com 999m2 ... Uma renda mensal de €1.500 pela fração com a designação Edifício ... com 350m2...uma renda mensal de €6.720 pela fração com a designação Edifício C24, com 980m2 ...*

** Cláusula 6ª, ponto 1 - As obras de conservação, manutenção e beneficiação exteriores, bem como a manutenção do elevador existente no espaço locado, ficam a cargo da B... ...;*

** Cláusula 6ª, ponto 2 e ponto 3 - As obras de conservação, manutenção e beneficiação interiores, ficam a cargo dos subarrendatários e ficarão a fazer parte integrante do prédio...; Todas as obras a efetuar pelos subarrendatários ou colocação de equipamentos (ar condicionado, vigilância e incêndio, etc), ou publicidade na fachada, deverão ser submetidos previamente à aprovação da B..., dada por escrito... com todos os elementos necessários para que esta se possa pronunciar, nomeadamente, os projetos e memória descritiva...;*

** Cláusula 7ª, ponto 1 - As despesas relacionadas com a instalação e o consumo de água, luz, telefone, ar condicionado, combustíveis e rede de incêndio bem como os serviços comuns de valor mensal correspondente a 3% sobre o montante da renda acrescido de IVA à taxa legal em vigor...ficam a cargo dos subarrendatários...;*

** Cláusula 7ª, ponto 3 - A B... obriga-se a zelar e manter as partes comuns do empreendimento limpas e em bom estado de conservação e com sistemas de segurança interna e permanente, incluindo serviço permanente de portaria do empreendimento;*

Esta cláusula não consta de todos os contratos destacados. No entanto, o conteúdo da mesma encontra-se previsto no Regulamento Interno do C..., aplicável a todos os clientes da B...

** Cláusula 8ª, ponto 1 -A B... disponibiliza, a título gratuito um total de 20 lugares de estacionamento ... um total de 4 lugares de estacionamento em local contíguo ao objeto arrendado... num total de 32 lugares de estacionamento...*

** Cláusula 8ª, ponto 2 ou 3 - Os subarrendatários comprometem-se a cumprir o Regulamento interno elaborado para a utilização e fruição dos espaços comuns do empreendimento, nomeadamente no que respeita a circulação, estacionamento, cargas e descargas, entradas e saídas de viaturas e pessoal, de forma a conseguir-se desenvolver um empreendimento funcional, eficaz e seguro para todos os utentes;*

** Cláusula 10ª - O FUNDO figura em alguns dos contratos como parte interveniente, autorizando a sua celebração e assumindo a responsabilidade pelo cumprimento do mesmo, caso a B... ou ele próprio, rescindam, por um qualquer motivo, o contrato celebrado entre ambas.*

** Cláusula 10ª e/ou 11ª - Estabelecem que a B... pode ceder a sua posição contratual; pelo contrário, os clientes não o poderão fazer (denominado por intuito personae).*

Aprofundando a natureza/substância do negócio desenvolvido pela B..., analisemos, resumidamente, algumas das disposições contidas no Regulamento Interno.

III.1.1.3. "Regulamento Interno" - Análise das cláusulas

Do Regulamento interno - documento complementar aos contratos de subarrendamento - destinado a regular as relações entre entidade gestora e

os seus clientes, essencialmente no que se refere à utilização das zonas comuns do ..., destaca-se:

DIREITOS DOS CLIENTES DA B... - ART. 3º E 4º [excerto]

- *Cada subarrendatário das frações tem o direito de usar exclusivamente a sua parte subarrendada e ainda de utilizar conjuntamente com os demais subarrendatários, as áreas, equipamentos e serviços de utilidade comum existentes, nos termos e condições deste Regulamento;*
- *O exercício dos direitos de cada subarrendatário e ou possuidor não poderá colidir com os direitos dos restantes; não lhes é permitido, designadamente: ... b) introduzir na parte que lhes está subarrendada alterações exteriores que afectem a estética, o funcionamento ou ameacem a segurança do empreendimento; e) utilizar ou permitir a utilização de forma a afetar os bens de utilidade comum; g) destinar as partes subarrendadas a quaisquer fins que pela sua frequência ou utilização possam prejudicar o prestígio, funcionalidade e organização do empreendimento; j) de um modo geral, praticar quaisquer actos ou omissões que prejudiquem o normal funcionamento do empreendimento;*

OBRIGAÇÕES DOS CLIENTES DA B... - ART. 5º (excerto)

- *Elaborar e executar o projeto das obras de instalação e decoração em consonância com os elevados padrões de qualidade do empreendimento;*
- *Facultar à Administração a visita ou inspeção da parte que lhe está subarrendada, quando tal se justificar...;*
- *O subarrendatário e ou possuidor a quem caiba o uso de uma parte comum não poderá impedir que nela se realizem, por decisão da Administração e por conta da comunidade dos proprietários quaisquer obras que se revelem necessárias não só à sua manutenção como à manutenção de outra zonas comuns...;*

COMPETÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO (B...) - ART. 7º [excerto]

- *Organizar o Centro Empresarial, nos seus vários aspetos, definindo e obrigando os vários subarrendatários a cumprir o decidido, nomeadamente no que respeita à vigilância, estacionamento, cargas e descargas,*

circulação, ruídos, obras e infra-estruturas, relações entre os vários subarrendatários, etc;

» Realizar os actos conservatórios dos direitos relativos aos equipamentos, serviços e áreas de utilidade comum;

DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO E ENCARGOS DE ZONAS COMUNS -

ART. 9º [excertos]

» Todas as despesas e demais encargos, ordinários e extraordinários, com vista ao normal e regular funcionamento dos bens de utilização comum ... serão suportadas pelos subarrendatários em função do espaço subarrendado...;

ASSEMBLEIA DE SUBARRENDATÁRIOS -ART. 10º [excerto]

• Os subarrendatários poderão constituir-se em Assembleia, cujas conclusões deverão ser endereçadas à Administração do Centro Empresarial...;

Também neste documento se revela a Gestão Ativa do C...

III.1.4. Outros Contratos - Análise das cláusulas

No C... existe um espaço adaptado a restauração e serviços, explorado por entidades terceiras. De 2008 a 2010 foi explorado pela sociedade I..., Lda. e a partir de 2011 pela sociedade J..., Lda.

Seguem-se as principais cláusulas dos contratos;

"Contrato de Concessão de Exploração de Estabelecimento I... (em vigor entre 2008 e 2010)

** Cláusula 1ª - A B... é legítima possuidora de um "Estabelecimento" de restauração e bebidas, de cuja universalidade fazem parte integrante: o direito de propriedade das respetivas instalações sitas no C..., doravante Espaço (sala piso térreo, despensas, economato, cozinha, casas de banho, esplanada e restantes acessos); Os bens e equipamentos constantes da relação que constitui anexo i; Licença de utilização ...*

** Cláusula 2ª - A B... concede à I... a exploração temporária do "Estabelecimento"*

** Cláusula 3ª ...concedida por um prazo de 3 anos... renovável...*

** Cláusula 4ª - ... para a manutenção do presente contrato é condição essencial que a cliente prossiga a sua atividade, com critérios elevados de padrão de qualidade e serviço, adaptando-se e suprimindo as necessidades dos vários subarrendatários e utentes do C..., adoptando uma política de preços semelhante à atualmente em vigor.*

** Cláusula 5ª - Durante o período de exploração do Estabelecimento, a I... pagará à B..., a título de retribuição pela exploração que vai exercer em 2008, remuneração fixa de €2.500 acrescida de 2,5% das vendas do Estabelecimento, em 2009, €3.000 acrescida de 6% das vendas, em 2010 e 2011, €4.000 acrescida de 5% das vendas (considerado o valor sem IVA); A B... fica constituída no direito de analisar, com a periodicidade que entenda, o relatório de vendas extraído da leitura "2" da caixa registadora.*

** Cláusula 7ª - A cliente assegurará, durante todo o período de exploração, a manutenção das condições da Instalação em conformidade com as normas de higiene e segurança das instalações alimentares vigentes em cada momento ...*

** Cláusula 9ª - Constitui obrigação exclusiva da B... a realização, a expensas suas, de todas as correções nas instalações que venham a ser impostas pelas autoridades competentes para a manutenção da licença de utilização do Estabelecimento- A B... assume integral responsabilidade por todas e quaisquer coimas ou sanções que venham a ser aplicadas à cliente pelas autoridades por força do funcionamento do estabelecimento sem a competente licença de utilização...*

** Cláusula 10ª - A cliente terá o exclusivo de venda de alimentação e bebidas na Instalação e respetivo espaço envolvente, salvo no que respeita às efetuadas através de máquinas de comercialização de produtos alimentares ou bebidas, vulgarmente designadas como "vending", fixas ou amovíveis, que poderão ser colocadas direta ou indiretamente pela B..., ou por qualquer pessoa ou entidade que esta vier a escolher. Ficam, assim,*

desde já excluídos do âmbito deste contrato os bares, cantinas, vending e cafetarias já instalados nos vários espaços, nomeadamente, no ..., ...,

** Cláusula 11ª — A cliente compromete-se a permitir a B... o acesso ao espaço do Estabelecimento para a realização ocasional de eventos organizados pela mesma ...*

** Cláusula 14ª - No termo do presente contrato, a cliente entregará o Estabelecimento, livre de pessoas, bem como os bens e equipamentos constantes do Anexo I, em bom estado de limpeza e conservação...*

Este contrato, não obstante exibir a denominação de "Contrato de Concessão de Exploração de Estabelecimento", não foi sujeito a liquidação de IVA.

"Contrato de Subarrendamento Comercial -J..." (em vigor após 2011)

Para o mesmo espaço, o contrato efetuado com a sociedade J... já adoptou a designação de "Contrato de Subarrendamento Comercial":

** Cláusula 4ª, ponto 1 - O local subarrendado (C...) destina-se exclusivamente a restauração e bebidas, posto de pão e quiosque ...;*

** Cláusula 4ª, ponto 2 e 4 - Constitui obrigação exclusiva da B... a realização, a expensas suas, de todas as correções nas instalações que venham a ser impostas pelas autoridades competentes para a manutenção da licença de utilização do espaço subarrendado; A B... assume integral responsabilidade por todas e quaisquer coimas ou sanções que venham a ser aplicadas à cliente pelas autoridades por força do exercício da atividade no imóvel...*

** Cláusula 6ª, ponto 1 - Considerando o investimento que o cliente se obriga a efetuar no local ora sublocado, de acordo com o projeto de obras e decoração a definir por ambas as partes e que será futuramente aditado ao presente contrato e o facto de as mesmas reverterem, no final desta sublocação, para a B... sem qualquer contraprestação, compensação ou*

indenização: A renda mensal acordada é de €7.500 ... E de Fevereiro de 2011 a Dezembro de 2012 terá um desconto de €1.500, sendo de €6.000...

** Cláusula 8ª, ponto 1 - As despesas relacionadas com a instalação e o consumo de água, luz, telefone, ar condicionado, combustíveis e rede de incêndio ... ficam a cargo dos subarrendatários ...;*

** Cláusula 7ª, ponto 1 - As obras de conservação, manutenção e beneficiação exteriores, bem como a manutenção do elevador existente no espaço locado, ficam a cargo da B... ...;*

** Cláusula 7ª, ponto 2 e ponto 3 - As obras de conservação, manutenção e beneficiação interiores, ficam a cargo dos subarrendatários e ficarão a fazer parte integrante do prédio...; Todas as obras a efetuar pelos subarrendatários ou colocação de equipamentos (ar condicionado, vigilância e incêndio, etc), ou publicidade na fachada, deverão ser submetidos previamente à aprovação da B..., dada por escrito... com todos os elementos necessários para que esta se possa pronunciar, nomeadamente, os projetos e memória descritiva...:*

** Cláusula 9ª, ponto 1 - A B... disponibilizará um estacionamento autónomo e exclusivo em local já definido na planta ... os bens e equipamentos constantes da relação que constitui anexo I, no estado de conservação à data;*

** Cláusula 9ª, ponto 2 – A cliente compromete-se a assegurar a manutenção das condições do espaço em conformidade com as normas de higiene e segurança das instalações alimentares ... a garantir a limpeza dos espaços exteriores das esplanadas, jardins adjacentes e estacionamento exclusivo... a cumprir o Regulamento Interno elaborado para a utilização e fruição dos espaços comuns do empreendimento, nomeadamente no que respeita a circulação, estacionamento, cargas e descargas, entradas e saídas de viaturas e pessoal, de forma a conseguir-se desenvolver um empreendimento funcional, eficaz e seguro para todos os utentes ...oferecer anualmente a Festa de Natal, ou equivalente, à B..., até ao limite de 20 pessoas...*

A B... promoveu a ideia de implementar um sistema de troca direta em que "...as rendas podem ser pagas pelas empresas ali instaladas em serviços ou produtos. Desconhece-se se a pôs em prática.

** Cláusula 9ª, ponto 3 - No caso de não cumprimento de qualquer obrigação por parte dos arrendatários, nomeadamente no que concerne a pagamentos, poderá a B... impedir a entrada no centro empresarial e nas instalações sublocadas aos representantes, trabalhadores, ou quaisquer outras pessoas ou entidades enviadas ou relacionadas direta ou indiretamente ... mudando as respetivas fechaduras e exercendo o direito de retenção em relação a todas as mercadorias, bens e equipamentos que ali estejam depositados...*

** Cláusula 11ª e/ou 12ª - Estabelecem, ainda, os contratos, que a B... pode ceder a sua posição contratual; pelo contrário, os clientes não o poderão fazer (denominado por intuito personae).*

Estes dois contratos colocam em evidência a cedência à exploração do restaurante.

A colocação passiva do imóvel à disposição fica totalmente descontextualizada com a realidade verificada.

CONCLUSÃO

Para a qualificação dos contratos realizados entre a gestora do C... e os seus clientes, destacam-se os seguintes elementos:

Os Clientes da B... comprometem-se a:

- 1. Pagar uma retribuição mensal, constituída pela soma de duas parcelas:
 - Uma fixa;*
 - Outra percentual destinada a participar nas despesas e encargos com o funcionamento e utilização do centro empresarial;**
- 2. Respeitar, nas instalações, os acabamentos e decoração dos espaços, os padrões de qualidade dos materiais e estéticas adoptados para o centro e a submeter à aprovação da gestora, as obras a efetuar;*

3. *Respeitar o Regulamento Interno e consequentemente o normal funcionamento do empreendimento - zonas privadas e zonas comuns.*

A Gestora compromete-se a:

1. *Proporcionar o direito à utilização dos espaços nos termos definidos no contrato, nomeadamente o acesso às áreas de utilização comum;*

2. *Obriga-se a prestar serviços de interesse comum ao Centro Empresarial - segurança, publicidade, serviços de limpeza, acesso ao parque, condições de funcionamento, e a garantir o acesso e o bom funcionamento das áreas de uso comum;*

3. *À gestora compete também a fiscalização do funcionamento dos espaços (observância do período de funcionamento, do ramo de atividade exercida, cumprimento do Regulamento Interno e restantes cláusulas do contrato);*

Nos contratos que não estipulam todas estas características/condições, evidenciam-se novos elementos que caracterizam o negócio como uma cedência à exploração. São exemplo: o contrato com a empresa J... .

Como claramente nos é revelado, todas estas características qualificam o Centro Empresarial como um parque empresarial integrado uma vez que a locação do espaço é acompanhada por uma gestão centralizada de todo o empreendimento, traduzida num conjunto alargado de serviços prestados aos seus clientes - os espaços encontram-se preparados para o exercício de uma atividade económica, tanto de forma estática (condições das instalações) como dinâmica (funcionamento dos negócios).

III.1.1.5. Custos / Gastos suportados com o funcionamento do C...

FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS e GASTOS COM O PESSOAL

O sujeito passivo incorreu em encargos que contabilizou como custo/gasto do exercício - e deduziu IVA pelo método do Pró-Rata - associados ao

seguinte tipo de serviços contratados a terceiros, sendo que a maioria em regime de avença mensal:

Quadro 9 – Contabilização dos Custos / Gastos com Fornecimentos e Serviços Externos

Conta SNC [2012 a 2014]	Fornecimentos e Serviços Externos	2012 nº	2012 gastos	% s/V+PS	2013 nº	2013 gastos	% s/V+PS	2014 nº	2014 gastos	% s/V+PS
6221	Trabalhos Especializados		128.171,75	5%		161.099,35	6%		231.004,40	9%
6222	Publicidade e Propaganda		28.429,70	1%		60.992,81	2%		27.213,13	1%
6223	Vigilância e Segurança		67.274,61	3%		56.019,93	2%		45.254,24	2%
6224	Honorários		24.601,05	1%		10.717,94	0%		4.819,70	0%
6225	Comissões		0,00	0%		2.655,99	0%		410,45	0%
6226	Conser.Repar.elevadores, áreas verdes, empilhador, espaços		22.070,97	1%		67.354,68	2%		44.321,62	2%
6227	Serviços Bancários		1.363,57	0%		799,00	0%		24.805,72	1%
623	Materiais para as obras		21.263,18	1%		20.692,76	1%		30.879,22	1%
6241	Electricidade		161.176,92	6%		141.905,07	5%		156.046,17	6%
6242	Combustíveis (gás e gasóleo para empilhador)		12.201,74	0%		10.483,64	0%		8.948,38	0%
6243	Água		22.799,68	1%		25.864,69	1%		25.625,34	1%
625	Deslocações e Estadas		6.085,39	0%		9.755,55	0%		21.373,37	1%
6262	Comunicação		10.690,47	0%		3.136,41	0%		5.104,71	0%
6263	Seguros (incêndio, comercio)		13.040,48	1%		14.041,18	1%		14.113,40	1%
6265	Contencioso		1.142,00	0%		1.320,53	0%		356,40	0%
6267	Limpeza		22.777,35	1%		22.801,31	1%		32053,38	1%
6268	Outros		1.302,55	0%		6.359,95	0%		1.859,43	0%
TOTAIS			544.391,41	21%		616.000,79	23%		674.189,06	25%
6261	Rendas ao Fundo Lionesa		1.040.000,04	40%		1.040.000,04	39%		1.040.000,04	39%
TOTAL DOS FSE			1.584.391,45	62%		1.656.000,83	61%		1.714.189,10	64%
Vendas + Prestação Serviços			2.572.202,84			2.698.099,08			2.664.554,53	

As despesas com trabalhos especializados incluem, entre outros, a gestão de condomínios debitada pela sociedade K..., Lda. (NIPC. ...), pelo valor (avença mensal) de €5.000,00. O ano 2014 inclui ainda serviços especializados de consultoria associados ao contrato celebrado com o cliente D... .

As despesas de conservação e reparação dos espaços são, unitariamente, de pequeno valor (geralmente de valor inferior a €1.000 por fatura). As obras de valor mais elevado, denominadas de obras de conservação, reparação e beneficiação do C... foram capitalizadas nas contas de Ativo Fixo Tangível e sujeitas a reintegração anual (já atrás abordado).

A estrutura de custos da empresa, no que subjaz à gestão do centra empresarial, conta ainda com despesas com o pessoal - trabalhadores dependentes:

Quadro 10 – Contabilização dos Custos / Gastos com o Pessoal

DESPESAS COM O PESSOAL	2012		2013		2014	
	nº	gastos	nº	gastos	nº	gastos
Direção/Administração	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Pessoal administrativo, financeiros e outros, ao serviço	7	166.120	11	176.753	13	197.403

É, pois, de notar que a atividade da B..., tal como foi desenvolvida, prossegue em modo de gestão ativa.

• Resumindo, e excluindo-se a renda debitada pelo FUNDO, a estrutura de custos diretamente afecta à gestão ativa do C..., supera os cerca de €710.000 em 2012, €792.000 em 2013 e 871.000 em 2014, valores que superam a facturação a título de serviços (indexados à "Renda").

ATIVO FIXO TANGÍVEL (AFT)

Para além dos gastos referidos, o sujeito passivo incorreu em custos elevados provenientes das amortizações do AFT, onde se encontram contabilizadas as obras no C... .

Também estas vêm reforçar a constatação de que os espaços não constituem mero arrendamento, antes constituindo uma prestação de serviços de cedência de espaço adaptado ao exercício de uma atividade económica (comércio, serviços, indústria) - sempre introduzindo melhorias ["up-grades"] nos serviços prestados.

(...)

Estas obras incluem, por exemplo, pintura dos espaços, serviços de pichelaria e instalação eléctrica, ventilação, revestimento em pladur, instalação de mezaninos, colocação de portas, sistemas de vídeo vigilância, entre muitas outras.

Conforme já anteriormente referido, o maior investimento foi efectuado no decurso de 2014, com as obras de adaptação do Espaço ... à instalação da D..., cujo total superou os €712.000 - Trabalhos de construção civil, serralharia, pichelaria, electricidade, ventilação, coberturas em chapa, etc. Este será um tema a desenvolver e a aprofundar uma vez que os gastos foram amortizados, em 2014, a 100%, ou seja, pela sua totalidade.

CONCLUSÃO

Constata-se que os inputs do C..., para além das meras rendas (passivas) devidas ao Fundo, são constituídos por relevantes parcelas de serviços

prestados por entidades terceiras e de trabalho subordinado (despesas com pessoal). Ora, tais valores superam os serviços comuns e as outras prestações de serviços faturadas pela B... aos seus clientes [em regime de indexação à renda], o que vem demonstrar que o negócio de arrendamento tem inputs mensais associados que traduzem uma ação participativa e ativa no desenvolvimento e na promoção das atividades desenvolvidas no C...- Gestão Ativa.

Quadro 12 – Demonstração Gestão Ativa do C...

Análise de Exploração segundo Contabilidade			2009	2010	2011	2012	2013	2014
Rendas Isentadas de IVA	Provetos	Rendas Faturadas	2.086.067	1.585.455	2.311.189	2.217.747	2.234.642	2.163.885
			100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Custos	Rendas incorridas	800.000	800.000	800.000	1.040.000	1.040.000	1.040.000
			38%	40%	35%	47%	47%	48%
		Amortiz.Obras	259.911	264.868	275.102	59.819	205.647	819.154
			12%	13%	12%	3%	9%	38%
		Margem Bruta	1.026.166	920.587	1.236.087	1.117.928	988.995	304.731
			49%	46%	53%	50%	44%	14%
Serviços Tributados em IVA	Provetos	Serv. comuns e Outros serviços	254.333	311.034	431.944	349.730	458.995	495.788
			100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Custos	FSE	314.890	412.484	429.390	544.391	616.001	674.189
			124%	133%	99%	156%	134%	136%
		Disp. pessoal	97.799	98.330	147.278	166.000	176.000	187.000
			38%	32%	34%	47%	38%	40%
		Margem Bruta	-158.356	-199.780	-144.724	-360.661	-333.006	-375.401
			-62%	-64%	-34%	-103%	-73%	-76%

Conforme se verifica, os valores facturados em Serviços Comuns e Outros Serviços ficam longe de suportar os gastos inerentes, revelando-se uma margem extremamente negativa, ao contrário das margens calculadas para as Rendas Isentadas. Por si só revela um desvio da facturação sujeitada a IVA, para a facturação isentada.

(...)

III.1.1.6. Enquadramento Legal e Tributário dos Contratos, aplicado em sede de IVA, pelo sujeito passivo

Contrariando as disposições fiscais em sede de IVA, o sujeito passivo assumiu estar perante contratos de arrendamento, puros e simples e, em sede de IVA, as rendas foram tratadas como isentas pela aplicação do art. 9º n.º 29 do CIVA.

Ora, em sede deste imposto, a locação de bens imóveis considera-se uma prestação de serviços sujeita a IVA, de acordo com o conceito residual de prestação de serviços previsto no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA).

No entanto, o princípio geral segundo o qual o imposto será liquidado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um

sujeito passivo de imposto, prevê determinadas isenções, entre as quais o n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta de IVA [trata-se de uma derrogação à regra geral].

Como se verifica pela análise dos contratos e pela faturação emitida (descritivo das faturas), o sujeito passivo distingue três parcelas na remuneração auferida, com referência a cada entidade locatária:

- 1. Uma parte que denominou de "renda" - sem liquidação de IVA;*
- 2. Uma outra que denominou de "serviço de condomínio", onde incluiu todas as despesas de fruição de zonas e serviços comuns, conforme atrás já discriminadas - com liquidação de IVA à taxa normal;*
- 3. Uma terceira chamada de "Prest. Serv.Comuns" ou "Prestação Serviços A e/ou Prestação Serviços E e/ou Prestação Serviços G e/ou Prestação Serviços Empilhador e/ou Prest. Serviços Outros", que incluiu o valor da água, luz, gás e outros, debitados individualmente a cada cliente - com liquidação de IVA à taxa normal, e ainda Outras prestações de serviços de reduzido valor.*

O tratamento contabilístico e fiscal aplicados reflecte essas distinções e distorções conforme Quadro 12, que expressa a bem patente assincronia entre as duas formulações de valências do negócio.

Conforme constatado, a empresa considerou a parte que apelida de "rendas", como constituindo operações sujeitas mas isentas de IVA nos termos do n.º 29 do art. 9º do CIVA, e os restantes valores, como estando sujeitos a imposto e dele não isentos, tendo procedido à liquidação de IVA, à taxa normal em vigor em cada um dos anos.

III.1.1.7. Enquadramento Legal e Tributário dos Contratos, devido, em sede de IVA

Após toda a detalhada análise às condições dos contratos e à substância / natureza das operações desenvolvidas pela B..., conclui-se que a função económico-social desempenhada pelo C... se afasta da do contrato de

arrendamento, uma vez que não se insere na noção de cedência do gozo temporário de espaço, mediante retribuição, em que os demais elementos seriam subsidiários. Não nos podendo limitar a um exame abstracto ou puramente formal do mesmo, foi necessário identificarmos a função económica do contrato, isto é, a função concreta a que o mesmo é, objetivamente, chamado a desempenhar.

A legislação nacional define o conceito de locação de imóveis como o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, neste caso um imóvel, mediante uma retribuição, conforme o disposto no artigo 1022.º do Código Civil, na redacção introduzida pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano.

Ao conceito de locação de imóveis será aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, que dispõe que "sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. Ou seja, uma vez que se trata de conceito importado de outro ramo de direito, neste caso o Direito Civil, e por este não se encontrar definido pelo Código do IVA, deve ser interpretado no mesmo sentido que lhe é atribuído pelo Código Civil.

Também o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) define o conceito de locação de imóveis para efeitos da isenção do IVA como sendo a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário o direito de ocupar o imóvel contra o pagamento de uma renda (contraprestação) por um prazo convencionado.

A locação do imóvel, no sentido de uma colocação passiva à disposição do arrendatário, deverá ser a prestação preponderante da operação económica, definida para a isenção do IVA. Ora, estará unicamente abrangida por este preceito a cedência do gozo de um imóvel de «paredes nuas» sendo que este conceito não se limita ao facto de a locação ser acompanhada, ou não, de determinados bens de equipamento, mobiliário

ou utensílios mas, antes, relacionado com a aptidão ou não do imóvel para o exercício de uma actividade empresarial.

Deste modo, são de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes dos contratos de locação, se caracterizam essencialmente por integrarem outras prestações de serviços indissociáveis e conexas com o usufruto do imóvel, e que implicam uma exploração activa desses bens imóveis, para além da simples concessão do gozo temporário do bem - o bem imóvel constitui uma condição incidental, embora essencial. O locatário não pode prescindir dos serviços associados uma vez que estes integram o "pacote", o "conjunto", "um todo indissociável" já que, se quisesse dispensar os mesmos, estes não poderiam ser destacados nem fornecidos por terceiros.

Por todos os elementos recolhidos, verificamos, pois, estar perante uma realidade equiparada a um centro empresarial, sendo que os contratos celebrados entre a entidade gestora e os utentes podem ser assemelhados aos contratos de utilização de loja em centro comercial.

Tais contratos assumem a qualificação de contratos atípicos e inominados - tendo em conta os seus aspetos dinâmicos, funcionais e empresariais (como já referido).

Especificamente no que se refere aos contratos celebrados com a I... e J..., estes assumem a qualificação de cessão de exploração.

Em sede de IVA, a ambos os casos é aplicável idêntico enquadramento tributário.

Conclusão:

Face a tudo o exposto, para efeitos do Código do IVA, a atividade desenvolvida pela B... constitui, toda ela, uma prestação de serviços tal como definida no conceito residual do nº1 do art.4º do CIVA, sendo como tal tributável e não abrangida pela isenção prevista no nº 29 do art. 9º do CIVA.

Art. art. 4º nº 1 do CIVA: operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens - conceito amplo e residual

III.1.1.8. Falta de Liquidação de IVA

A faturação mensal sem liquidação de imposto (a parte denominada de Rendas), foi contabilizada/reconhecida na conta 72310001 - Rendas.

Uma vez que a empresa entregou as suas declarações de IVA com uma periodicidade trimestral, calcula-se trimestralmente, no quadro seguinte, o valor sujeito a IVA e o Imposto a liquidar, salvaguardando que os totais anuais são diferentes dos saldos das contas acima mencionadas pelo facto de estarem corrigidos do efeito do princípio da especialização dos exercícios, ou seja, em cada um dos exercícios:

- foi deduzido o proveito faturado no ano anterior e

- foi acrescido o proveito faturado no próprio ano e contabilizado na conta 282 - Rendimentos a reconhecer.

(...)

- H)** No Relatório da Inspeção Tributária relativo à segunda inspeção, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, e contém fundamentação idêntica à do Relatório da Inspeção Tributária relativo à primeira inspeção, refere-se, além do mais, o seguinte:

CONTRATO DE SUBARRENDAMENTO COMERCIAL" CLÁUSULAS

Locação de Espaço para academia de dança e ginásio – L..., Lda

** Cláusula 4ª - O local subarrendado(C...) destina-se exclusivamente a academia de dança e ginásio...*

(...)

** Cláusula 3ª e 5ª ponto 1 - A renda mensal acordada é de €1.818,18..., pela fração com a designação Edifício D11_D13, com 400m2...*

** Cláusula 6ª, ponto 1 - Todas as obras de conservação, manutenção e beneficiação exteriores ficam a cargo da B... ...;*

** Cláusula 6ª, ponto 2 e ponto 3 - Todas as obras de conservação, manutenção e beneficiação interiores, ficam a cargo dos subarrendatários e ficarão a fazer parte Integrante do prédio...; Todas as obras a efetuar pelos subarrendatários ou colocação de equipamentos (ar condicionado, vigilância e incêndio, etc), ou publicidade na fachada, deverão ser submetidos previamente à aprovação da B..., dada por escrito... com todos os elementos necessários para que esta se possa pronunciar, nomeadamente, os projetos e memória descritiva...;*

** Cláusula 7ª, ponto 1 - As despesas relacionadas com a instalação e o consumo de água, luz, telefone, ar condicionado, combustíveis e rede de incêndio bem como os serviços comuns de valor mensal correspondente a 10% sobre o montante da renda acrescido de IVA à taxa legal em vigor...ficam a cargo dos subarrendatários...;*

(...)

** Cláusula 8ª, ponto 1 - A B... disponibilizará um total de 3 lugares de estacionamento em local a definir....*

Estes lugares de estacionamento são de uso comum e disponibilizados às empresas clientes da B... e conseqüentemente aos clientes dessas mesmas empresas.

** Cláusula 8ª, ponto 2 - Os subarrendatários comprometem-se a cumprir o Regulamento Interno elaborado para a utilização e fruição dos espaços comuns do empreendimento, nomeadamente no que respeita a circulação, estacionamento, cargas e descargas, entradas e saídas de viaturas, e pessoal, de forma a conseguir-se desenvolver um empreendimento funcional, eficaz e seguro para todos os utentes;*

(...)

** Cláusula 8ª, ponto 3 - No caso de não cumprimento de qualquer obrigação por parte dos arrendatários, nomeadamente no que concerne*

a pagamentos, poderá a B... impedir a entrada no centro empresarial e nas instalações sublocadas aos representantes, trabalhadores, ou quaisquer outras pessoas ou entidades enviadas ou relacionadas direta ou indiretamente ... mudando as respetivas fechaduras e exercendo o direito de retenção em relação a todas as mercadorias, bens e equipamentos que ali estejam depositados...

** Cláusula 10^a e 11^o - Os contratos estabelecem ainda, que a B... pode ceder a sua posição contratual; pelo contrário, os clientes não o poderão fazer (denominado por intuito personae).*

(...)

I) Nas decisões das reclamações gratuitas refere-se, além do mais o seguinte:

(...)

"Os serviços de inspecção tributária, após análise às condições dos contratos e à substância / à natureza das operações desenvolvidas pela B... SA, concluiu que a função económico-social desempenhada pelo C... se afastava do contrato de arrendamento, uma vez que não se inseria na noção de cedência do gozo temporário de espaço mediante retribuição, em que os outros elementos são subsidiários.

Foi efectuado um novo enquadramento que excluiu a isenção de IVA aplicada pela reclamante, por se entender que apesar de partilharem alguns elementos preponderantes dos contratos de locação, os contratos de sublocação efectuados pelo C... se caracterizavam por integrar outras prestações de serviços indissociáveis e conexos com o usufruto do imóvel e que implicam uma gestão activa desses imóveis que vão para além da cedência simples do gozo do bem.

Nos termos do n.º 29 do artigo 9º do CIVA “estão isentas de imposto a locação de imóveis. Esta isenção não abrange a locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial”.

O legislador pretendeu retirar do âmbito da isenção do n.º 29 do artigo 9º do CIVA, as situações que apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes da locação de imóveis, caracterizam-se essencialmente por integrarem prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração activa dos bens imóveis, além do simples gozo do bem.

Da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades europeias, retira-se para efeitos da isenção do IVA, que o conceito de locação de imóveis se caracteriza por ser uma operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas, contra o pagamento de uma renda, por um prazo convencionado.

A locação do imóvel no sentido de uma colocação passiva do imóvel à disposição. Assim, qualquer prestação que esteja para além deste âmbito, não deverá beneficiar da isenção do n.º 29 do artigo 9º do CIVA.

O entendimento da administração fiscal quanto a esta matéria, vai no sentido se distinguir as situações de locação de imóvel pura e simples das outras situações em que, esse arrendamento proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

Dai o conceito de “paredes nuas” utilizado pela inspectora que elaborou o relatório final, que limita a isenção da locação de imóveis às situações em que a cedência do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel ou do fornecimento de mobiliário e/ou utensílios, bem como quando se trata de uma locação de imóvel que ainda que, não seja acompanhada de qualquer bem de equipamento ou mobiliário, esteja intrinsecamente preparado para o exercício de uma actividade empresarial.

No caso concreto da locação dos espaços por parte da reclamante, verifica-se que apesar desta alegar que a essência dos contratos que celebra é o arrendamento, na realidade não se trata da locação de

meras paredes, uma vez que os espaços se encontram inseridos num edifício/organização que disponibiliza aos seus clientes outros serviços, nomeadamente serviços de energia, comunicações, transporte, limpeza de áreas comuns, parque de estacionamento, publicidade, entre outros, sem os quais não estariam os espaços aptos ao exercício das suas actividades.

Estes espaços, ainda que não estando em funcionamento sob as exactas regras de um centro comercial, encontram-se inseridos num edifício/organização como a C..., o qual disponibiliza os elementos necessários (serviços de energia, comunicações, transporte, limpeza e áreas comuns, parque de estacionamento, publicidade entre outros) de forma a que esses espaços, mesmo que potencialmente, tenham capacidade lucrativa e de angariar clientela, pelo que a sua locação sai do âmbito da isenção do n.º 29 do artigo 9º do CIVA.

Entendemos assim, que os fundamentos trazidos aos presentes autos, não são susceptíveis de alterar o entendimento constante do Relatório de Inspeção porquanto não se dá como comprovado que o reclamante celebre com os seus clientes contratos de arrendamento, susceptíveis de enquadramento na isenção de IVA prevista no n.º 29 do artigo 9º do CIVA."

Acrescente-se ainda que, relativamente à informação vinculativa junta pela aqui reclamante, a mesma responde a uma questão individual e concreta, colocada por um determinado contribuinte. Neste mesmo sentido, veja-se o Acórdão do TCA Sul de 22-11-2011, processo n.º03013/09, in www.dgsi.pt: "(...) uma vez prestada a informação sobre a situação do contribuinte, ficam os serviços tributários vinculados a não proceder de forma diversa, caso se verifiquem os factos identificados e previstos na lei, salvo em cumprimento de decisão judicial. Se o Código não fixa qualquer prazo de validade à informação prestada, é preciso notar que ela tem, no entanto, dois termos de referência. Por um lado, ela reporta-se aos factos enunciados pelo

contribuinte; por outro, reporta-se ao enquadramento jurídico que deles fazem os serviços. Assim, a informação prestada perde qualquer validade se os factos ocorrerem em termos diversos daqueles que foram apresentados aos serviços, nomeadamente se ocorrerem com contornos que lhe tenham sido ocultados." Queremos com isto dizer que a AT, aquando da prestação da informação vinculativa, fê-lo mediante os elementos apresentados pelo ali consulente à questão em concreto colocada. Não tem, por isso, a pretensão de responder na generalidade e em abstrato a todas as situações semelhantes.

Apesar de salvaguardar a natureza concreta e individual da informação vinculativa apresentada, parece-nos que a análise e conclusão avançada no RIT quanto à qualificação dos referidos "contratos "atípicos", foi consentânea com a solução referida naquela informação. Vejamos. A informação vinculativa apresentada faz referência e transcreve determinados pontos de uma outra informação vinculativa (L201 2006049), nomeadamente, o ponto 22, que nos diz o seguinte: "(...) o conceito "paredes nuas" não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, de mobiliário ou utensílios, está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor a preparação para o exercício de uma actividade empresarial." (sublinhado nosso)

Ora, realizada a inspeção aos contratos em discussão, e seguindo o que é ensinado pelas regras de Auditoria, a inspeção mais não fez do que proceder a uma amostra desses mesmos contratos. E fê-lo a seis contratos representativos de cerca de 25% do total da faturação das rendas. Da análise efetuada, foi possível concluir que a aqui reclamante se apresenta como um "parque empresarial integrado uma vez que a locação do espaço é acompanhada por uma gestão centralizada de todo o empreendimento, traduzida num conjunto alargado de serviços prestados aos seus clientes - os espaços encontram-se preparados para o exercício de uma atividade económica, tanto de forma estática

(condições das instalações) como dinâmica (funcionamento dos negócios)." (cfr. Pag.30 do RIT). Permitindo assim concluir que o todo o espaço do C... tem aptidão produtiva e está preparado para o exercício de uma atividade empresarial. Além disso, a reclamante presta uma gestão ativa, atraindo público, dado assim expectativas de negócio a quem ali se estabelece. Por esse motivo, não pode prevalecer o entendimento de que os contratos em causa consubstanciam uma locação pura.

Face ao exposto, fazendo comparação aos Acórdãos do TJUE citados na petição inicial, não concordamos com o argumento da ora reclamante de que os SIT utilizaram uma interpretação restritiva para o enquadramento legal da correção aqui reclamada, uma vez que se tratam de situações distintas da aqui analisada.

Ora, face aos elementos constantes no RIT, ressalta o facto de se estar perante prestações de serviços relativamente às quais, apesar de não se encontrarem verificados os requisitos legais para as referidas operações beneficiaram de isenção de IVA ao abrigo do artigo 9.º n.º 29 do CIVA, o sujeito passivo não procedeu a liquidação do IVA devido. De modo que, devem os juros compensatórios ter-se por devidos, pois como resulta do RIT, o atraso da liquidação é objetiva e subjetivamente imputável à reclamante, nos termos do artigo 35.º da LGT e 96.º do CIVA -, não existindo fundamento para afastar a sua responsabilidade do retardamento da liquidação.

- J)** O C... (C...) é composto por cerca de 130 espaços para arrendamento numa área bruta de cerca de 70.000 m2 prontas para arrendamento, a maior parte de escritórios, armazéns e com alguns espaços comerciais (depoimento da testemunha M... e Relatório da Inspecção Tributária);
- K)** O grupo de empresas onde a B... se insere, explora o C... desde 2002 - e mantém, desde o início, o mesmo tipo de actividade e exploração (depoimentos das testemunhas M... e N...);

- L) O Ofício ... da Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, de 13/11/2002, considerou que a actividade de um promotor de *shopping center* “*se insere no art. 9.º, n.º 30, do CIVA (atual art. 9.º, n.º 29, do CIVA) por se configurar como uma mera locação, sendo assim isenta de IVA relativamente às suas operações ativas, sem direito à dedução de imposto no tocante às operações passivas*” (artigo 164.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 8 com ele junto não impugnado);
- M) Havia a convicção na Requerente, proveniente de contratos com a Administração Tributária e de consultores fiscais, de que se deveria declarar como sujeito passivo isento de IVA, ao abrigo do artigo 9.º, n.º 29, do IVA, quanto à actividade de arrendamento, sendo esse o entendimento da Administração Tributária à data em que se iniciou a actividade, inclusivamente quanto a espaços destinados a centros comerciais (depoimento da testemunha M... e documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- N) A Requerente, desde o início do funcionamento do C... sempre autoliquidou o IVA apresentando as respectivas declarações periódicas à Autoridade Tributária e Aduaneira em que aplicava isenção de imposto os arrendamentos que efectuava, sem que a esta nada dissesse sobre hipotética incorrecção de tal comportamento, durante cerca de 10 anos (artigos 165.º e 166.º do pedido de pronúncia arbitral não impugnados);
- O) Ao comportamento da Requerente não subjaz intuito de evasão fiscal ou de poupança tributária e até preferiria ser um sujeito totalmente sujeito e não isento de IVA - para poder deduzir todo o IVA das empreitadas iniciais e subsequentes no valor de vários milhões de euros, sem prejudicar as possibilidades de arrendamento por os arrendatários serem sujeitos passivos normais de IVA, que poderiam deduzir o IVA que estivessem sujeitos (artigos 168.º e 169.º do pedido de pronúncia arbitral e depoimento da testemunha N...);
- P) Em despacho de 09-10-2012, o Senhor Sub-Director Geral dos Impostos, substituto legal do Director-Geral, cuja cópia consta do documento n.º 9

junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, proferido em informação vinculativa que foi convertida em orientação genérica (¹), refere-se, além do mais, que:

«17. Deste modo, as prestações de serviços relacionadas com as partes comuns de um imóvel, embora estejam associadas à utilização do bem locado, não fazem parte integrante da operação de locação.

18. Tal entendimento encontra se, nomeadamente, no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), referente ao processo C-572/07, de 11 de junho de 2009, que considera, no seu ponto 24 que "uma vez que a locação dos apartamentos e a limpeza das partes comuns de um imóvel podem (...) ser dissociadas uma da outra, não se pode considerar que essa locação e a referida limpeza constituem uma prestação única na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça", pelo que, "a locação de um imóvel e o serviço de limpeza das partes comuns desse imóvel devem (...), ser consideradas operações autónomas, dissociáveis uma da outra, não integrando o referido serviço o âmbito dessa disposição" (artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva que corresponde ao atual artigo 135.º da Directiva 2006/112/CE).

19. Assim, não é pelo facto de, no contrato, se encontrarem mencionadas prestações de serviço acessórias, relacionadas com a gestão e manutenção das partes comuns interiores e exteriores do edifício que a operação se encontra excluída da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

(...)

24. Deste modo, apesar da locação do imóvel e das prestações de serviços relacionadas com a gestão e manutenção das partes comuns do imóvel constituírem operações autónomas e dissociáveis uma da outra, quando o contrato de arrendamento considere conjuntamente estas operações, poderá ter enquadramento diferente face à forma da contraprestação nele prevista.

¹ Publicitada em:

Assim, quando a contraprestação prevista no contrato for constituída por:

(i) Uma parcela respeitante a renda do imóvel e outra parcela respeitante à prestação de serviços complementar do arrendamento, o montante relativo ao arrendamento do imóvel é isento nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA e, o montante respeitante à prestação de serviços é sujeito à liquidação de IVA à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código.

(ii) Uma única parcela, sem autonomização e discriminação de valores (quer da renda do imóvel quer da prestação de serviços) o mesmo assumirá a natureza de contrato inominado, estando, deste modo, a contraprestação, dele decorrente, sujeita na totalidade à liquidação de imposto à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.».

- Q)** Entre 2012 e 2015, a B... teve em média cerca de 100 espaços arrendados por ano (depoimento da testemunha M...);
- R)** O edifício onde está situado o C... era uma antiga fábrica, tendo a B... de realizar grandes obras de remodelação, tendo que se decidir quanto ao regime de IVA no qual se enquadraria a sua atividade (depoimento da testemunha M...);
- S)** A Requerente arrendou o C... ao B..., NIPC ... e celebrou com vários seus clientes contratos denominados «*contratos de subarrendamento comercial*»;
- T)** Nesses contratos denominados de subarrendamento, a Requerente não liquidava IVA nas rendas e não deduzia IVA suportado nas obras realizadas (depoimentos das testemunhas M... e N...);
- U)** Atendendo à localização do C..., longe do centro da cidade, era necessário que dispusesse de estabelecimentos capazes de satisfazer as necessidades quotidianas dos trabalhadores das empresas que aí funcionavam, pelo que existia espaço para restaurante, cabeleireiro, ginásio e à para-farmácia, que se destinam essencialmente aos trabalhadores do C... (depoimento da testemunha M...);

- V)** Dois arrendatários (E... e F...), tinham nos espaços arrendados para escritórios pequenas áreas do espaço aberto ao público do C... e utilizadas para showroom (depoimentos das testemunhas M... e N...);
- W)** A grande maioria dos contratos arrendamentos de espaços para escritórios e armazéns, não abertos ao público, em que o preço das rendas corresponde à disponibilização do locado imóvel, em paredes nuas, que depois os subarrendatários adaptaram, a expensas suas, em função das suas necessidades (depoimento da testemunha M...);
- X)** Apenas 4 lojas do C... estavam abertas ao público – restaurante, cabeleireiro, ginásio, para-farmácia – tendo por destinatários os trabalhadores do C..., embora a eles pudessem ter acesso outras pessoas, pois apenas era controlado o acesso ao parque de estacionamento (depoimentos das testemunhas O... e M...);
- Y)** Como os destinatários das lojas abertas ao público são os trabalhadores do C..., não é feita pela Requerente qualquer integração de lojas com o objectivo de angariar clientela ou gestão integrada de espaços, pois os escritórios subarrendados não estão abertos ao público (depoimento da testemunha O...);
- Z)** Os subarrendatários dos espaços possuem as chaves ou códigos de acesso aos respetivos espaços, podendo efectuar entradas e saídas à hora que pretenderem e lá permanecerem o tempo que for necessário (depoimento da testemunha P...);
- AA)** Em dois dos espaços imobiliários subarrendados pela Requerente foram criados pelos subarrendatários dois pequenos show-rooms (depoimento da testemunha M...);
- BB)** A estes showrooms tinha acesso o público em geral, além dos trabalhadores do C... (depoimento da testemunha Q...);
- CC)** O C... funcionava sem imposição de horários aos subarrendatários (depoimento da testemunha M...);
- DD)** Cada um dos subarrendatários pagava uma renda mensal fixa pela disponibilização do espaço imobiliário, sem liquidação de IVA, por o C...

- considerar aplicável a isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, e uma comparticipação para pagamento dos custos comuns, determinada como uma percentagem da renda, valor sobre o qual era cobrado IVA à taxa normal do imposto, por o C... entender que se trata de prestações de serviços sujeitos a IVA e dele não isentas (depoimentos das testemunhas M... e Q...);
- EE)** Nestes custos comuns eram considerados os valores dos serviços que a Requerente assegurava de limpeza, segurança e conservação dos espaços exteriores nas áreas comuns (depoimentos das testemunhas M... e Q...);
- FF)** A Requerente não fornecia aos subarrendatários nem transportes, nem internet, quer fixa quer wi-fi, nem TV, nem água, nem luz, nem gás, sendo aqueles que contrataram directamente empresas especializadas para o efeito (depoimento da testemunha M...);
- GG)** Nos anos de 2014 e 2015, não foi assegurado pela Requerente qualquer serviço de transportes nem tal estava contratado com qualquer dos subarrendatários (depoimento da testemunha M...);
- HH)** Nenhum dos clientes da Requerente suscitou qualquer dúvida sobre a qualificação dos contratos como de subarrendamento (depoimento da testemunha M...);
- II)** No C... existe um espaço adaptado a restauração e bebidas que de 2008 a 2010 foi explorado pela sociedade I..., Lda. e a partir de 2011 pela sociedade J..., Lda;
- JJ)** O contrato celebrado com a empresa I... foi denominado de «Contrato de Concessão de Exploração de Estabelecimento I...», com o conteúdo parcialmente descrito no Relatório da Inspeção Tributária, que se dá como reproduzido;
- KK)** A partir de 2011, o mesmo espaço destinado a restauração e bebidas passou a ser utilizado pela empresa J..., com base num contrato que foi designado de «Contrato de subarrendamento comercial», com as cláusulas parcialmente reproduzidas no Relatório da Inspeção Tributária, que se dá como reproduzido;

- LL)** A Câmara Municipal de ... certificou que o C... “não reúne características de grande superfície de comércio, pelo que não está sujeito à autorização prevista no Dec. Lei n.º 21/2009”, porque “a maioria das frações destina-se ao uso de serviços e/ou indústria”, e “o somatório das frações destinadas a comércio é ligeiramente superior a 5.000 m², valor inferior ao definido na al. c) do ponto 1 do art. 2.º do Dec. Lei n.º 21/2009 (8.000 m²), apenas uma fração possui uma área bruta de construção superior a 2.000 m² (fração CO - 2526 m²), contudo o seu uso encontra-se destinado a serviços e indústria” (artigo 121 do pedido de pronúncia arbitral, não impugnado);
- MM)** Dá-se como provado que os contratos expressamente transcritos no Relatório da Inspeção Tributária têm o teor que aí é reproduzido;
- NN)** Em 17-01-2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

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

O pagamento não alegado, nem resulta provado por qualquer documento junto aos autos.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

A matéria de facto foi fixada com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e que constam do processo administrativo e na prova testemunhal referida nos pontos da matéria de facto.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento pessoal dos factos que relataram.

3. Matéria de direito

3.1 Fundamentação das liquidações impugnadas

3.1.1. Fundamentação do Relatório da Inspeção Tributária

A Requerente A..., SA, era anteriormente designada como B..., SA.

Numa inspeção tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«a B... tem como atividade principal, efetiva, a promoção e desenvolvimento da Gestão do C..., contratando o arrendamento dos espaços e prestando os serviços necessários ao apoio e gestão desses mesmos espaços e de todas as estruturas e infra-estruturas comuns ao C... (C...)»*. Refere-se no Relatório da Inspeção Tributária o seguinte:

– *«Como se verifica pela análise dos contratos e pela faturação emitida (descritivo das faturas), o sujeito passivo distingue três parcelas na remuneração auferida, com referência a cada entidade locatária:*

- 1. Uma parte que denominou de "renda" - sem liquidação de IVA;*
- 2. Uma outra que denominou de "serviço de condomínio", onde incluiu todas as despesas de fruição de zonas e serviços comuns, conforme atrás já discriminadas - com liquidação de IVA à taxa normal;*
- 3. Uma terceira chamada de "Prest. Serv.Comuns" ou "Prestação Serviços A e/ou Prestação Serviços E e/ou Prestação Serviços G e/ou Prestação Serviços Empilhador e/ou Prest. Serviços Outros", que incluiu o valor da água, luz, gás e outros, debitados individualmente a cada cliente - com liquidação de IVA à taxa normal, e ainda Outras prestações de serviços de reduzido valor».*

– *«a empresa considerou a parte que apelida de "rendas", como constituindo operações sujeitas mas isentas de IVA nos termos do n.º 29 do art. 9º do CIVA, e os restantes valores, como estando sujeitos a imposto e dele não isentos, tendo procedido à liquidação de IVA, à taxa normal em vigor em cada um dos anos».*

Entendeu que a Autoridade Tributária e Aduaneira que

– Para a qualificação dos contratos realizados entre a gestora do C... e os seus clientes, destacam-se os seguintes elementos:

Os Clientes da B... comprometem-se a:

1. Pagar uma retribuição mensal, constituída pela soma de duas parcelas:

- Uma fixa;

- Outra percentual destinada a participar nas despesas e encargos com o funcionamento e utilização do centro empresarial;

2. Respeitar, nas instalações, os acabamentos e decoração dos espaços, os padrões de qualidade dos materiais e estéticas adoptados para o centro e a submeter à aprovação da gestora, as obras a efetuar;

3. Respeitar o Regulamento Interno e conseqüentemente o normal funcionamento do empreendimento - zonas privadas e zonas comuns.

A Gestora compromete-se a:

1. Proporcionar o direito à utilização dos espaços nos termos definidos no contrato, nomeadamente o acesso às áreas de utilização comum;

2. Obriga-se a prestar serviços de interesse comum ao Centro Empresarial - segurança, publicidade, serviços de limpeza, acesso ao parque, condições de funcionamento, e a garantir o acesso e o bom funcionamento das áreas de uso comum;

3. À gestora compete também a fiscalização do funcionamento dos espaços (observância do período de funcionamento, do ramo de atividade exercida, cumprimento do Regulamento Interno e restantes cláusulas do contrato);

Nos contratos que não estipulam todas estas características/condições, evidenciam-se novos elementos que caracterizam o negócio como uma cedência à exploração. São exemplo: o contrato com a empresa J... .

– todas estas características qualificam o Centro Empresarial como um parque empresarial integrado uma vez que a locação do espaço é acompanhada por uma gestão centralizada de todo o empreendimento, traduzida num conjunto alargado de serviços prestados aos seus clientes - os espaços encontram-se preparados para o exercício de uma atividade económica, tanto de forma estática (condições das instalações) como dinâmica (funcionamento dos negócios).

Concluiu-se no Relatório da Inspeção Tributária que se está perante «*uma realidade equiparada a um centro empresarial, sendo que os contratos celebrados entre a entidade gestora e os utentes podem ser assemelhados aos contratos de utilização de loja em centro comercial*».

3.1.2. Fundamentação das reclamações gratuitas

Nas decisões das reclamações gratuitas, a Autoridade Tributária e Aduaneira manteve este entendimento sobre a qualificação jurídica da situação, embora alterando parcialmente a fundamentação (designadamente quanto «*funcionamento sob as exactas regras de um centro comercial*», que se entendeu não ocorrer) e completando-a com uma referência à relevância de uma anterior vinculativa, invocada pela Requerente, dizendo o seguinte, em suma:

– O legislador pretendeu retirar do âmbito da isenção do n.º 29 do artigo 9º do CIVA, as situações que apesar de partilharem alguns dos elementos

preponderantes da locação de imóveis, caracterizam-se essencialmente por integrarem prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração activa dos bens imóveis, além do simples gozo do bem.

– O conceito de locação de imóveis se caracteriza por ser uma operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas, contra o pagamento de uma renda, por um prazo convencionado.

– A locação do imóvel no sentido de uma colocação passiva do imóvel à disposição. Assim, qualquer prestação que esteja para além deste âmbito, não deverá beneficiar da isenção do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

– O entendimento da administração fiscal quanto a esta matéria, vai no sentido se distinguir as situações de locação de imóvel pura e simples das outras situações em que, esse arrendamento proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

– Daí o conceito de “paredes nuas” utilizado pela inspectora que elaborou o relatório final, que limita a isenção da locação de imóveis às situações em que a cedência do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel ou do fornecimento de mobiliário e/ou utensílios, bem como quando se trata de uma locação de imóvel que ainda que, não seja acompanhada de qualquer bem de equipamento ou mobiliário, esteja intrinsecamente preparado para o exercício de uma actividade empresarial.

– Na realidade não se trata da locação de meras paredes, uma vez que os espaços se encontram inseridos num edifício/organização que disponibiliza aos seus clientes outros serviços, nomeadamente serviços de energia, comunicações, transporte, limpeza de áreas comuns, parque de estacionamento, publicidade, entre outros, sem os quais não estariam os espaços aptos ao exercício das suas actividades.

Estes espaços, ainda que não estando em funcionamento sob as exactas regras de um centro comercial, encontram-se inseridos num

edifício/organização como a C..., o qual disponibiliza os elementos necessários (serviços de energia, comunicações, transporte, limpeza e áreas comuns, parque de estacionamento, publicidade entre outros) de forma a que esses espaços, mesmo que potencialmente, tenham capacidade lucrativa e de angariar clientela, pelo que a sua locação sai do âmbito da isenção do n.º 29 do artigo 9º do CIVA.

– relativamente à informação vinculativa junta pela aqui reclamante, a mesma responde a uma questão individual e concreta»;

– «quando da prestação da informação vinculativa, fê-lo mediante os elementos apresentados pelo ali consulente à questão em concreto colocada. Não tem, por isso, a pretensão de responder na generalidade e em abstrato a todas as situações semelhantes.»

– a informação vinculativa apresentada faz referência e transcreve determinados pontos de uma outra informação vinculativa (L201 2006049), nomeadamente, o ponto 22, que nos diz o seguinte: "(...) o conceito “paredes nuas” não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, de mobiliário ou utensílios, está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor a preparação para o exercício de uma actividade empresarial." (sublinhado nosso)

Ora, realizada a inspeção aos contratos em discussão, e seguindo o que é ensinado pelas regras de Auditoria, a inspeção mais não fez do que proceder a uma amostra desses mesmos contratos. E fê-lo a seis contratos representativos de cerca de 25% do total da faturação das rendas. Da análise efetuada, foi possível concluir que a aqui reclamante se apresenta como um “parque empresarial integrado uma vez que a locação do espaço é acompanhada por uma gestão centralizada de todo o empreendimento, traduzida num conjunto alargado de serviços prestados aos seus clientes - os espaços encontram-se preparados para o exercício de uma atividade económica, tanto de forma estática (condições das instalações) como

dinâmica (funcionamento dos negócios)." (cfr. Pag.30 do RIT). Permitindo assim concluir que o todo o espaço do C... tem aptidão produtiva e está preparado para o exercício de uma atividade empresarial. Além disso, a reclamante presta uma gestão ativa, atraindo público, dado assim expetativas de negócio a quem ali se estabelece. Por esse motivo, não pode prevalecer o entendimento de que os contratos em causa consubstanciam uma locação pura. Face ao exposto, fazendo comparação aos Acórdãos do TJUE citados na petição inicial, não concordamos com o argumento da ora reclamante de que os SIT utilizaram uma interpretação restritiva para o enquadramento legal da correção aqui reclamada, uma vez que se tratam de situações distintas da aqui analisada.

Ora, face aos elementos constantes no RIT, ressalta o facto de se estar perante prestações de serviços relativamente às quais, apesar de não se encontrarem verificados os requisitos legais para as referidas operações beneficiaram de isenção de IVA ao abrigo do artigo 9.º n.º 29 do CIVA, o sujeito passivo não procedeu a liquidação do IVA devido. De modo que, devem os juros compensatórios ter-se por devidos, pois como resulta do RIT, o atraso da liquidação é objetiva e subjetivamente imputável à reclamante, nos termos do artigo 35.º da LGT e 96.º do CIVA -, não existindo fundamento para afastar a sua responsabilidade do retardamento da liquidação.

3.3. Fundamentação relevante nos casos de impugnação administrativa

A fundamentação tem de ser contemporânea dos actos tributários, sendo irrelevante fundamentação *a posteriori*, como é jurisprudência pacífica.

Num contencioso de mera legalidade, como é o previsto no RJAT para os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, em que se visa apenas a **declaração de ilegalidade** de actos dos tipos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do seu artigo 2.º, tem de se aferir da

legalidade do acto impugnado *tal como ocorreu*, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a *outros actos*, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo jurisdicional.

Assim, não pode o Tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos e deixar de declarar a ilegalidade do concreto acto praticado por, eventualmente, existir a possibilidade abstracta de um hipotético acto com conteúdo decisório total ou parcialmente idêntico, com outra fundamentação, que seria legal, mas não foi praticado. (²)

No entanto, nos casos de impugnação administrativa (nomeadamente de reclamação graciosa e recurso hierárquico de actos de liquidação), se a respectiva decisão mantém o acto impugnado com diferente fundamentação, deverá entender-se que se opera revogação por substituição daquele acto, passando a subsistir na ordem jurídica um novo acto que, apesar de manter o mesmo conteúdo decisório, terá como suporte a nova fundamentação.

No caso em apreço, constata-se que a fundamentação da decisão da reclamação graciosa, embora aceite o essencial da fundamentação do Relatório da Inspeção

² Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-4-2001, página 1207;
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-2-2004, página 4289;
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02;
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é *«irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto»*, e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que *«não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa»*;
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que *«as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade»*.

Tributária, é parcialmente diferente da invocada no Relatório da Inspeção Tributária, como se referiu.

Assim, é à face das decisões das reclamações gratuitas que há que apreciar a legalidade das liquidações impugnadas.

4. Ordem de conhecimento de vícios e pedidos subsidiários

O artigo 101.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, permite ao impugnante pode arguir os vícios do acto impugnado segundo uma relação de subsidiariedade.

No caso em apreço, a Requerente sintetiza no artigo 22.º do pedido de pronúncia arbitral os vícios que imputa às liquidações impugnadas, atribuindo expressamente à ordem que indica uma relação de subsidiariedade:

- i) ilegalidade, por violação das regras da boa-fé, justiça, proporcionalidade e igualdade (art. 55.º e 68.ºA, da LGT e art. 4.º a 6.ºA, do anterior CPA e actual art. 6.º a 10.º do novo CPA e art. 13.º e 18.º da CRP) e violação da neutralidade do IVA, trave mestra do sistema comum do IVA (art. 9.º e 19.º do CIVA).
- ii) ilegalidade, por errada percepção dos factos e violação do art. 4.º e 9.º, n.º 29, do CIVA (e art. 135.º, L), da Diretiva 2006/112/CE): a B... celebrou normais contratos de arrendamento com os seus clientes (sem serviços associados), que estão isentos de IVA (art. 9.º, n.º 29, do CIVA) - e importa analisar contrato a contrato, nas suas disposições e múltiplas dinâmicas concretas e não refugiar-se em generalizações e suposições por dedução ou abstracção (como fez a AT);
- iii) A vertente disponibilização passiva do espaço é preponderante e essencial e configura a natureza de todos os contratos;
- iv) Mas ainda que assim não fosse, os contratos devem ser cindidos nas suas várias prestações - sendo que a parte do preço relativa à cedência passiva do

espaço (totalmente autónoma nos contratos celebrados) estaria sempre isenta de IVA;

- v) Ainda que a prestação fosse unitária (não cindível), toda a prestação deveria seguir em sede de IVA o regime da componente predominante ou essencial, que é a disponibilização temporária de espaço imobiliário.
- vi) Sempre e em qualquer caso, ilegalidade dos juros compensatórios, por não preenchimento dos requisitos do art. 35.º da LGT.

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, não sendo imputados aos actos cuja anulação é pedida vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a que segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Não sendo imputados vícios às liquidações que conduzam à inexistência ou nulidade, por força da alínea b) do n.º 2 daquele artigo 124.º se deverá fazer a apreciação pela ordem indicada pela Requerente, já que atribui à arguição relação de subsidiariedade.

Nos termos do artigo 554.º, n.º 1, do CPC, *«diz-se subsidiário o pedido que é apresentado ao tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior»*.

Assim, se da apreciação dos vícios imputados às liquidações resultar a sua anulação, ficará prejudicado o conhecimento dos restantes vícios.

5. Regime legal da locação de imóveis em sede de IVA

De harmonia com o artigo 24.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 (Directiva IVA), entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

No artigo 4.º n.º 1, do CIVA estabelece-se um conceito residual de «prestação de serviços», sendo como tal consideradas *«as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens»*.

No entanto, a alínea 1) do n.º 1 do artigo 135º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, isenta de IVA a “*locação de bens imóveis*”.

O n.º 2 do mesmo artigo exclui da isenção um conjunto de operações:

- a) *As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;*
- b) *A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;*
- c) *A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;*
- d) *A locação de cofres-fortes.*

No n.º 2 do mesmo artigo permite-se aos Estados-Membros que estabeleçam outras excepções.

O CIVA prevê essa isenção no n.º 29 do artigo 9.º, em que se estabelece o seguinte:

Estão isentas do imposto:

(...)

29) A locação de bens imóveis. Esta isenção não abrange:

- a) *As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;*
- b) *A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;*
- c) *A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;*
- d) *A locação de cofres-fortes;*
- e) *A locação de espaços para exposições ou publicidade;*

Não é definido na Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, nem no CIVA, o que deve entender-se por «*locação de bens imóveis*», nem há uma remissão para os direitos nacionais, pelo que o preenchimento desse conceito deverá ser efectuado tendo em conta a jurisprudência do TJUE.

O conceito de locação de imóveis reporta-se à cedência do gozo temporário de um espaço imobiliário mediante retribuição, considerando o TJUE, no acórdão de 12-06-2013, proferido no processo n.º C-275/01, que «*resulta de jurisprudência assente que, por um lado, a característica fundamental da locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva consiste em conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito (v., neste sentido, acórdãos «Goed Wonen», já referido, n.º 55, e de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 21)*».

A jurisprudência do TJUE tem sido no sentido de que quando há colocação à disposição de um espaço imobiliário acompanhada de prestações acessórias, sujeitas a IVA, não é de afastar a aplicação da isenção à parte da retribuição que se reporta a essa disponibilização do espaço, designadamente nos casos em que são contratualmente separados as retribuições relativas a cada uma dessas componentes dos contratos.

Designadamente, no acórdão de 27-09-2012, proferido no processo n.º C-392/11, o TJUE entendeu ser jurisprudência assente que, para efeitos de IVA, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente, tal como resulta do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Directiva IVA, citando os acórdãos de 29 de Março de 2007, Aktiebolaget NN, Processo C-111/05; de 19 de Novembro de 2009, Don Bosco OnroerendGoed, Processo C-461/08; e de 2 de Dezembro de 2010, EverythingEverywhere, Processo C-276/09. (³)

³ Como se entendeu no mesmo acórdão, as próprias prestações acessórias podem beneficiar da isenção quando se deva entender que se está perante uma prestação única e o arrendamento é a prestação principal. No caso em apreço, não interessa apreciar este ponto, pois há separação da retribuição do arrendamento e das prestações acessórias, sendo certo que é manifesto que a prestação principal se reporta à disponibilização dos espaços e não às prestações complementares, não sendo estas um fim em si mesmo para os clientes da Requerente.

No caso dos autos, como se refere no Parecer do Senhor Prof. Doutor XAVIER DE BASTO junto aos autos, *«atenta a natureza dos contratos celebrados no âmbito da exploração dos centros empresariais, como acontece com o negócio da B..., devem ser qualificadas como de arrendamento as relações contratuais com os seus clientes. Os serviços acessórios que também lhes presta, e que atrás foram descritos, são objecto de cláusulas que explicitam que a sua remuneração se distingue da que corresponde à cedência do espaço, a ela acrescendo. A renda, isenta de IVA, respeita, pois, apenas à referida cedência do espaço. Os serviços têm remuneração prevista nos contratos e são facturadas separadamente e sujeitos a IVA».*

5.1. Vícios de violação das regras da boa-fé, justiça, proporcionalidade e igualdade (art. 55.º e art. 68.º-A, da LGT e art. 4.º a 6.ºA, do anterior CPA e actual art. 6.º a 10.º do novo CPA e art. 13.º e 18.º da CRP) e neutralidade do IVA (art. 9.º e 19.º do CIVA). (ponto V.1) do pedido de pronúncia arbitral)

5.1.1. Violação do princípio da boa-fé como vício autónomo de violação de lei

O artigo 55.º da LGT estabelece que *«a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários».*

Esta norma é concretização no âmbito tributário do princípio geral da actividade administrativa enunciado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP de que *«os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé».*

O princípio da boa-fé tem eficácia autónoma invalidante de actos tributários mesmo quando é confrontado com o princípio da legalidade específica prevista para determinada situação, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo, à luz do artigo 6.º-A do Código do Procedimento Administrativo de 1991 (a que corresponde o artigo 10.º, n.º 2, do

Código do Procedimento Administrativo de 2015):

I – O princípio da boa fé, na sua vertente de tutela da confiança, visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem.

II – No âmbito da actividade administrativa são pressupostos da tutela de confiança um comportamento gerador de confiança, a existência de uma situação de confiança, a efectivação de um investimento de confiança e a frustração da confiança por parte de quem a gerou.

III – A violação pela administração tributária dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei (acórdão de 21-09-2011, processo n.º 0753/11). (⁴)

No caso em apreço, verificam-se os pressupostos gerais de que a referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo faz depender a relevância do princípio da boa-fé com fundamento de vício autónomo de violação de lei.

Na verdade, ao tempo em que a Requerente iniciou esta sua actividade houve um comportamento da Administração Tributária gerador da confiança no sentido de a actividade de locação de espaços em centros empresariais estar isenta de IVA, pois tal entendimento foi adoptado no Ofício ... da Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, de 13-11-2002, mesmo nos casos de locação de espaços em centros comerciais, em que o locador assume uma actividade geral de gestão dos espaços arrendados, impondo, designadamente, horários de funcionamento. Apenas nos casos em que se configurasse uma cessão de exploração de estabelecimento, que está expressamente exceptuada da isenção, o arrendamento era considerado sujeito a IVA. (⁵)

⁴ Jurisprudência reiteradamente reafirmada nos acórdãos de 06-07-2011, processo n.º 0589/11; de 08-08-2012, processo n.º 0806/12; de 11-09-2013, processo n.º 01334/13; e de 03-02-2016, processo n.º 01037/14.

⁵ Aliás, era esse o entendimento já muito antes adoptado pela Administração Tributária, desde o início da introdução do IVA, como se vê pelo Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 20-6-1986, Processo 30, transcrito por F. Pinto Fernandes e J. Cardoso dos Santos, em *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado*, 2.ª edição, página 242:

A aplicação desse entendimento pela Requerente por ser o adoptado pela Administração Tributária foi confirmada pela testemunha N... que salientou que a Requerente até tinha vantagem, na fase inicial de exercício da sua actividade, em que a locação dos espaços fosse considerada sujeita a IVA, para pode deduzir o imposto suportado nas obras de adaptação a centro empresarial das anteriormente existentes instalações de uma fábrica.

Esta vantagem que a Requerente teria em que a actividade estivesse sujeita a IVA é de presumir, pois normalmente não dificultaria a obtenção de arrendatários, uma vez que estes, sendo empresas com actividades sujeitas a IVA, poderiam deduzir o IVA suportado nas suas aquisições de bens e prestações de serviços.

Neste contexto, é de considerar provado que, como alega a Requerente, só não liquidou IVA relativamente à globalidade da sua actividade, incluindo a locação dos espaços, porque no entendimento da Administração Tributária de que teve conhecimento, tal não lhe ser permitido.

Por outro lado, o facto de durante cerca de 10 anos terem sido apresentadas pela Requerente declarações de IVA aplicando esse entendimento, com liquidação de IVA apenas relativamente à parte dos encargos com os arrendamentos que se destinavam a cobrir as despesas realizadas pela Requerente com os serviços do tipo dos prestados pelos condomínios, designadamente limpeza, segurança e manutenção de espaços de comuns, sem que a Administração Tributária alguma vez tivesse suscitado qualquer dúvida, é manifestamente adequado a gerar na Requerente a convicção de que era esse o entendimento legalmente aplicável e aceite pela Administração Tributária.

Está-se, assim, à luz da referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo perante um «*comportamento gerador de confiança, a existência de uma*

Os contratos mistos de sub-arrendamento e prestações de serviços, em que estas são complemento daquele são tributados em IVA apenas no que se refere às quantias pagas a título de prestação de serviços.

Como tal, as rendas emergentes exclusivamente de sub-arrendamento, independentemente de se situarem em centro comercial, estão isentas de IVA, porque de contrato de locação de bens imóveis se trata.

É devido IVA por cessão da exploração de estabelecimento comercial ou industrial e pelas rendas dela emergentes, mas tão-só quando de facto haja transferência temporária e onerosa da exploração do estabelecimento e não apenas cedência de espaço comercial de paredes nuas.

situação de confiança, a efectivação de um investimento de confiança», pelo que a alteração desse entendimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira nas inspecções tributárias subjacentes às liquidações impugnadas consubstancia «a frustração da confiança por parte de quem a gerou» que implica vício autónomo de violação de lei.

Por isso, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei por violação do princípio da boa-fé, em relação a todas as situações em que se manteve o modelo inicial de pagamento de rendas com isenção de IVA acompanhado de pagamento de despesas sujeitas a IVA relativa aos serviços de interesse comum.

No entanto, constata-se que essa manutenção do modelo inicial não foi mantida em relação, pelo menos, ao contrato celebrado com a empresa J... .

Anteriormente, relativamente ao mesmo espaço destinado a restauração e bebidas foi celebrado um contrato denominado «*Contrato de Concessão de Exploração de Estabelecimento I...*» em que a Requerente se declarou «*legítima possuidora de um "Estabelecimento" de restauração e bebidas, de cuja universalidade fazem parte integrante: o direito de propriedade das respetivas instalações sitas no C... ..); Os bens e equipamentos constantes da relação que constitui anexo i; Licença de utilização ...*». Relativamente a este contrato terá sido liquidado IVA, como se infere do Parecer do Senhor Prof. Doutor Xavier de Basto (nota 1 na página 7 do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Em 2014, o espaço era explorado pela empresa J... com base num contrato denominado de subarrendamento comercial, mas que tem características que permitem concluir que dele resulta a transferência onerosa temporária de um estabelecimento comercial já existente, com cedência da licença de utilização que já existia e a «*obrigação exclusiva da B... a realização, a expensas suas, de todas as correções nas instalações que venham a ser impostas pelas autoridades competentes para a manutenção da licença de utilização do espaço subarrendado*».

Para além disso, nesse contrato com a empresa J... incluem-se cláusulas (que já existiam no anterior contrato de concessão de exploração de estabelecimento celebrado com a empresa I...) que permitem concluir que não se está perante um contrato de subarrendamento, traduzido na mera cedência de espaço mediante retribuição, pois a B... assumiu a «*integral responsabilidade por todas e quaisquer coimas ou sanções que*

venham a ser aplicadas à cliente pelas autoridades por força do exercício da atividade no imóvel» e a empresa obrigou-se a «...oferecer anualmente a Festa de Natal, ou equivalente, à B..., até ao limite de 20 pessoas...».

A isso acresce que não é dada qualquer explicação para o estabelecimento que declaradamente existia em 2008, quando foi celebrado o contrato com a empresa I... (refere-se no contrato que a Requerente é «*legítima possuidora de um "Estabelecimento" de restauração e bebidas, de cuja universalidade fazem parte integrante: o direito de propriedade das respetivas instalações sitas no C..., doravante Espaço (sala piso térreo, despensas, economato, cozinha, casas de banho, esplanada e restantes acessos); Os bens e equipamentos constantes da relação que constitui anexo i; Licença de utilização...»*) não existir no mesmo espaço do C..., em 2011, quando foi celebrado o contrato com a J..., apesar de a I... ter assumido a obrigação entregar «*o Estabelecimento, livre de pessoas, bem como os bens e equipamentos constantes do Anexo I, em bom estado de limpeza e conservação...»*.

Assim, é de concluir que o contrato com a J... tem por objecto a cedência temporária de um espaço preparado, pelo menos em parte, para a actividade de restauração (como a Requerente reconhece no artigo 52.º do pedido de pronúncia arbitral), inclusivamente com licença de utilização, e que dele resultou a transferência temporária onerosa da exploração do estabelecimento de restauração e bebidas de que a Requerente era possuidora, o que, para além de afastar a violação do princípio da boa-fé (pois não foi mantido em relação a este espaço o modelo inicial que justificou que a Requerente confiasse na aplicação da isenção de IVA), afasta também a possibilidade de isenção, por força do disposto na alínea b) do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, que estabelece que a isenção não abrange «*a locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial*».

5.1.2. Violação do artigo 68.º-A da LGT

Quando são publicitadas orientações administrativas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o princípio da protecção da boa-fé ou tutela da confiança tem regulamentação

específica no artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, invocado pela Requerente, que estabelece que *«a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias»*.

Neste caso, o despacho de 09-10-2012 do Senhor Sub-Director Geral dos Impostos, foi publicitado, como se refere na matéria de facto fixada, pelo que o entendimento nele perfilhado é vinculativo para a Autoridade Tributária e Aduaneira. (⁶)

Assim, nos termos do ponto 24 desse despacho, sendo a locação e as prestações de serviços relacionadas com gestão e manutenção das partes comuns autónomas e estando dissociado contratualmente o respectivo pagamento, através de prestações autónomas, é aplicável o regime indicado na alínea (i) daquele ponto 24:

(i) Uma parcela respeitante a renda do imóvel e outra parcela respeitante à prestação de serviços complementar do arrendamento, o montante relativo ao arrendamento do imóvel é isento nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA e, o montante respeitante à prestação de serviços é sujeito à liquidação de IVA à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código.

Foi precisamente este o tratamento que a Requerente deu às duas prestações previstas na generalidade dos contratos, pelo que as liquidações impugnadas enfermam de vício por violação do referido artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, em relação a todas as situações em que se manteve o modelo inicial de pagamento de rendas com isenção de IVA acompanhado de pagamento de despesas sujeitas a IVA relativa aos serviços de interesse comum.

Aliás, este despacho está em sintonia com o acórdão do TJUE de 11-06-2009, proferido no processo C-572/07, que nesse despacho é invocado como fundamento da posição nele adoptada.

⁶ O despacho encontra-se publicitado em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.3626.pdf.

À face deste entendimento, quando é celebrado um contrato que implica a locação de um imóvel (cedência temporária onerosa de espaço imobiliário), a contrapartida paga por tal utilização está abrangida pela isenção, independentemente de o imóvel estar ou não apto ou preparado para uma actividade empresarial, desde que não se esteja perante alguma das excepções arroladas nas alíneas do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA.

Este regime é aplicável às situações das empresas D..., F..., E..., Sociedade L... e H..., cujos contratos se traduzem na cessão do espaço, mediante uma contrapartida a título de renda e o pagamento autónomo das despesas de limpeza, segurança e conservação dos espaços. A criação de *showrooms* para atendimento de clientes não tem virtualidade para alterar o modelo inicial, designadamente não implicando que a cedência temporária do espaço imobiliário seja descaracterizada, passando a constituir prestação de serviços. Por isso, as situações enquadram-se no campo de aplicação desta orientação administrativa.

A realização de obras de adaptação do imóvel, designadamente no caso da D..., podendo constituir prestação de serviços autónoma, não afasta a aplicação da isenção à parte da retribuição que é contrapartida da cedência do espaço, já que não é sequer aventado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que se trate de uma cessão de exploração de estabelecimento (como se refere no Relatório da Inspeção Tributária, o espaço subarrendado à D... é um «*gigantesco open space, que se desenvolve sobretudo num piso, com centenas de pessoas sentadas em frente a ecrãs de computador...*»).

No entanto, também quanto a este ponto, não se verifica este vício quanto ao espaço utilizado pela empresa J..., pelas razões que se referem no ponto anterior.

5.2. Restantes vícios imputados às liquidações impugnadas. Contrato com a empresa J...

Do que se refere nos pontos anteriores resulta que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei (princípio da boa-fé e artigo 68.º-A, n.º 1 da LGT), excepto na parte em que têm subjacente a não liquidação de IVA relativamente às quantias pagas pela empresa J..., a título de rendas, do contrato denominado como de subarrendamento, mas que envolve transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial.

Tendo a Requerente estabelecido uma relação de subsidiariedade na arguição de vícios, sendo de julgar procedentes aqueles vícios de apreciação prioritária quanto às partes das liquidações que têm subjacentes as rendas pagas no âmbito de todos os contratos com excepção do celebrado com a empresa J..., fica prejudicado, quanto a essas partes, o conhecimento dos restantes vícios, já que o pedido subsidiário *«é apresentado ao tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior»* (artigo 554.º, n.º 1, do CPC).

Assim, só em relação às partes das liquidações que têm subjacentes os pagamentos efectuados a título de rendas é de apreciar os restantes vícios imputados as liquidações.

Como se referiu, a não aplicação da isenção da *«locação de imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial»* está expressamente prevista na alínea c) do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA.

Enquadrando-se nesta excepção os pagamentos de rendas efectuados no âmbito do contrato celebrado com a empresa J..., não se coloca em relação a eles a questão da violação dos 4.º e 9.º, n.º 29, do CIVA, pois está-se perante a sua correcta aplicação.

Por outro lado, também não ocorre violação do artigo 135.º, n.º 1, l), da Diretiva 2006/112/C, pois no seu n.º 2 prevê-se expressamente a possibilidade de os Estados-Membros preverem *«outras excepções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.º 1»*, o que dá cobertura àquela opção legislativa efectuada na alínea c) do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA pela não isenção da *«locação de imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial»*.

Sendo este o regime legal aplicável à generalidade dos sujeitos passivos de IVA e estando expressamente previsto, afigura-se que não se pode considerar demonstrada a violação dos princípios da boa-fé, da justiça, da proporcionalidade e da igualdade, no específico caso deste contrato.

Aliás, no referido no Parecer do Senhor Prof. Doutor XAVIER DE BASTO junto pela Requerente como documento n.º 10, refere-se que *«a B... celebrou um contrato de cedência de um espaço destinado a restaurante, já previamente equipado, mas tratou essa situação como envolvendo uma cessão de exploração de estabelecimento comercial, com a consequente liquidação do IVA na factura»*, o que mostra que a Requerente se apercebeu

da diferença de enquadramento jurídico entre esta situação de locação e as dos restantes contratos de locação.

A não aplicação da isenção a estas situações também não viola o princípio da neutralidade do IVA, pois a Requerente, se tivesse aplicado o regime em causa, teria liquidado à empresa J... o IVA que deveria entregar à Administração Tributária.

Por outro lado, embora a Requerente tenha razão quanto aos erros na apreciação da matéria de facto de que enferma o Relatório da Inspeção Tributária (designadamente quanto aos pressupostos em que assentou de que o C... dispunha de serviços prestados pela Requerente de internet, telefone, televisão, wi-fi, multibanco, transportes, etc.) esse erro não afecta a parte em que se conclui que o contrato celebrado com a empresa J... configura uma locação de que resulta cessão de exploração de estabelecimento.

Para além disso, embora a Requerente tenha razão quando defende que com base na análise de 4 contratos de arrendamento relativamente ao ano de 2014 e de 6 contratos relativos ao ano de 2015 a Autoridade Tributária e Aduaneira não podia tirar ilações quanto ao regime aplicável a mais de 100 contratos, o certo é que o contrato com a empresa J... é um dos analisados e, por isso, não se verifica em relação aos pagamentos por esta empresa efectuados o vício de falta de fundamentação substancial que pode implicar aquela falta de análise dos restantes contratos.

Sendo assim, as partes das liquidações que se reportam às rendas pagas pela empresa J... não enfermam de qualquer dos vícios que a Requerente lhes imputa.

5.3. Liquidações de juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios (⁷) têm como pressuposto as liquidações de IVA, pelo que a ilegalidade destas implica a ilegalidade das primeiras, nas partes respectivas.

Relativamente ao IVA correspondente às rendas pagas pela empresa J..., o atraso na liquidação é imputável à Requerente, violando lei expressa, pelo que se verificam os

⁷ A Requerente na parte final do pedido de pronúncia arbitral faz referência a juros de mora, mas não foi junta aos autos qualquer liquidação de juros desse tipo.

requisitos exigidos pelo n.º 1 do artigo 35.º da LGT («*por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido*»).

Por isso, com excepção das partes das liquidações de IVA correspondente a estas rendas, justifica-se a anulação das liquidações de juros compensatórios.

5.4. Âmbito da anulação

Do exposto resulta que as liquidações impugnadas devem ser anuladas, por enfermarem de vício de violação de lei, de harmonia com o preceituado no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo 2015 (anterior artigo 134.º, n.º 1, do Código de 1991) subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, excepto na parte que se reporta ao pagamentos de rendas efectuados pela empresa J... .

Não resulta explícito do Relatório da Inspeção Tributária nem da decisão da reclamação graciosa em que medida as liquidações têm subjacentes esses pagamentos efectuados pela empresa J..., pelo que não poderá ser quantificada a medida da anulação das liquidações, o que deverá ser feito em execução de julgado, nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.

As decisões das reclamações graciosas que mantiveram as liquidações impugnadas são anuladas nas partes correspondentes, por enfermarem dos mesmos vícios de que enfermam as liquidações.

6. Reenvio para o TJUE

A Autoridade Tributária e Aduaneira sugere que se faça reenvio prejudicial para o TJUE.

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia.

No entanto, quando a interpretação do Direito da União Europeia resulta já do chamado *acquis jurisprudencial*, torna-se desnecessário proceder a essa consulta. Assim, no Caso *CILFIT*, o TJUE concluiu que não há que fazer o reenvio prejudicial quando a questão for impertinente, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia (Acórdão de 6 de Outubro de 1982, Caso *Cilfit*, Proc. 283/81, Recueil, página 3415). Isto é, os tribunais nacionais podem decidir a questão sem reenviar para o TJUE quando decisões anteriores deste Tribunal já tenham tratado do aspecto jurídico em causa, independentemente dos procedimentos que conduziram a tais decisões. Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do acto aclarado) e quando a correcta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de Direito da União Europeia suscitada (doutrina do acto claro) (*idem*, n.º14).

No caso em apreço, como se vê pelo que se refere nos pontos anteriores, já existe jurisprudência do TJUE sobre as situações de contratos de arrendamento acompanhados de prestação de serviços.

Por outro lado, os vícios que são prioritariamente imputados às liquidações impugnadas não têm por fundamento o Direito de União Europeia, mas sim o direito nacional, designadamente os princípios da boa-fé e da protecção da confiança, e o dever de aplicar orientações administrativas publicitadas.

Por isso, não se justifica o reenvio requerido.

7. Direito a juros

A Requerente na alínea b) dos pedidos que formula faz referência, como corolário da anulação, a «*todas as consequências legais, nomeadamente em matéria de juros*», não esclarecendo o seu fundamento.

De qualquer modo, só há lugar a juros indemnizatórios quando há um pagamento indevido de imposto, como decorre do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

No caso em apreço, não se provou que a Requerente tivesse efectuado o pagamento das quantias liquidadas, pelo que não pode proceder o pedido de juros, sem prejuízo de esse direito poder vir a ser apreciado em execução de julgado, se for caso disso.

8. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto à anulação das partes das liquidações que se reportam aos pagamentos de rendas efectuados pela empresa J...;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às partes restantes das liquidações;
- c) Anular as seguintes liquidações na parte em que procede o pedido de pronúncia arbitral:

IVA/JC	Período	Valor	Liquidação
IVA	03/2012	133.273,31€	2017
JC	03/2012	25.763,73€	2017
IVA	06/2012	128.128,49€	2017
JC	06/2012	23.463,31€	2017
IVA	09/2012	114.430,51€	2017
JC	09/2012	19.813,72€	2017
IVA	12/2012	57.528,12€	2017
JC	12/2012	9.381,02€	2017

IVA	3/2013	124.484,52€	2017
JC	3/2013	19.085,35€	2017
IVA	6/2013	117.548,28€	2017
JC	6/2013	16.823,89€	2017
IVA	9/2013	119.644,25€	2017
JC	9/2013	15.930,60€	2017
IVA	12/2013	29.294,64€	2017
JC	12/2013	3.598,82€	2017
IVA	3/2014	64.419,20€	2017
JC	3/2014	7.292,60€	2017
IVA	6/2014	68.606,10€	2017
JC	6/2014	7.059,84€	2017
IVA	9/2014	89.444,67€	2017
JC	9/2014	8.312,22€	2017
IVA	12/2014	16.239,27€	2017
JC	12/2014	1.347,19€	2017

Período		IVA		Juros compensatórios
01/2015	2017	: valor 49.070,61€	2017	: valor 4.554,82€
02/2015	2017	: valor 46.472,27€	2017	: valor 4.155,76€
03/2015	2017	: valor 45.480,29€	2017	: valor 3.912,55€
04/2015	2017	: valor 43.662,34€	2017	: valor 3.607,82€
05/2015	2017	: valor 49.086,16€	2017	: valor 3.899,99€
06/2015	2017	: valor 49.239,33€	2017	: valor 3.744,88€
07/2015	2017	: valor 47.938,01€	2017	: valor 3.483,05€
08/2015	2017	: valor 49.179,10€	2017	: valor 3.400,76€
12/2015	2017	: valor 223.145,47€	2017	: valor 12.471,69€
1/2016	2017	: valor 1.099,39€	2017	: valor 76,88€

- d) Anular as decisões das reclamações gratuitas nas partes em que procede o pedido de pronúncia arbitral;
- e) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, sem prejuízo de o respectivo direito poder vir a ser apreciado em execução de julgado.

9. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.868.516,82**.

10. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **24.480,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Não sendo possível quantificar exatamente as medidas da procedência e improcedência dos pedidos, ponderando que o C... teve em média 100 espaços comerciais (artigo 37.º do pedido de pronúncia arbitral) e que apenas em relação a um deles não se verifica a ilegalidade das liquidações, fixação a repartição dos encargos em 1% a cargo da Requerente e 99% a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 06-09-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Olívio Mota Amador)

(José Ramos Alexandre)