

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 227/2022-T

Tema: IVA – Compensações - dedução IVA indevidamente liquidado

Sumário

I – O conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA é um conceito residual ou negativo que deve ser interpretado de forma ampla.

II - Em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do Código do IVA é sujeito passivo deste imposto quem liquida indevidamente IVA nas faturas, não podendo o imposto pago, ainda que indevidamente liquidado, ser deduzido nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, conforme jurisprudência clara do TJUE.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professor Nuno Cunha Rodrigues (árbitro-presidente), Professora Clotilde Celorico Palma e Dr. Armando Oliveira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-06-2022, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... – UNIPESSOAL, LDA., pessoa coletiva número ..., com sede na Avenida da ... Lisboa, (doravante “A...” ou Requerente) apresentou, em 31-03-2022, um pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com a alínea a) do artigo 99.º do CPPT, em

-
- que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida AT).
2. A Requerente pede a declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., com todas as consequências legais, designadamente a sua anulação total e a restituição à Requerente dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios decorrentes do pagamento indevido da liquidação e da demonstração de acerto de contas em crise.
 3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 01-04-2022 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.
 4. 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 coletivo o Professor Nuno Cunha Rodrigues, a Professora Clotilde Celorico Palma e o Dr. Armando Oliveira, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 23-05-2022 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.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 14-06-2022.
 7. Por despacho arbitral de 11-10-2022 foi dispensada a reunião do Tribunal Arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT e determinado o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para apresentarem alegações escritas facultativas pelo prazo sucessivo de dez dias, o que ambas as partes vieram a fazer.
 8. Foi indicado o prazo de dois meses como data previsível para a prolação da decisão arbitral.
 9. Em 05-12-2022 foi emitido despacho para prorrogação do prazo para prolação da decisão arbitral por dois meses.
 10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

-
11. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
12. O processo não enferma de nulidades.

II. DO PEDIDO DA REQUERENTE

A Requerente solicita a anulação dos atos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) feita com base na correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Requerida em sede de Inspeção e que se traduzem na liquidação de IVA n.º ... (no valor de € 69.546,48) e demonstração de acerto de contas n.º 2022 ... (no valor de € 4.376,73), totalizando um valor de € 73.923,21.

Em síntese, entende a Requerente que as operações prévias ao desenvolvimento da sua atividade e que se traduziu, no que à matéria controvertida diz respeito, no pagamento de uma compensação pela revogação dos contratos de arrendamento dos anteriores inquilinos por forma a permitir a celebração de um contrato de arrendamento entre a Requerente e os senhorios, estão abrangidas pelo conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA, em particular:

- i) o pagamento de uma compensação por perda de rendimentos futuros que este estimava obter entre a data efetiva de revogação do contrato de arrendamento e a data original de término do mesmo, titulado pela fatura n.º FT2020/... de 25 de fevereiro de 2020, e
- ii) o pagamento de uma compensação pelas rendas que esta havia pago relativamente ao período decorrente entre 1 de abril de 2020 e 31 de dezembro de 2020, titulado pela fatura n.º FT2020/..., de 6 de maio de 2020.

III. DA RESPOSTA DA REQUERIDA AT

Em resposta, a Requerida AT arguiu que as relações contratuais entre as anteriores inquilinas e os senhorios são juridicamente distintas da relação contratual entre os senhorios e a Requete, pelo que nada deveria ter a ver com os condicionalismos a cumprir por parte dos senhorios para

que os seus contratos de arrendamento cessassem, por forma a ser possível efetuar um contrato de arrendamento.

Referiu igualmente que a faturação da renda paga pelos anteriores arrendatários aos senhorios, imputável ao período posterior à cessação dos contratos de arrendamento, é uma questão a resolver entre os anteriores arrendatários e os senhorios, não constituindo a mesma qualquer responsabilidade para a Requerente.

Mais, invocou que do contrato de arrendamento assinado entre a A... e os senhorios não consta qualquer obrigação por parte da A... do pagamento de qualquer verba aos anteriores arrendatários, nem tão pouco, era conhecida qualquer relação comercial entre os anteriores arrendatários e a Requerente que justificasse qualquer acerto financeiro.

Acrescentando que, ainda que a compensação efetuada pela Requerente – titulada pela fatura FT2020/... – fosse referente às rendas pagas pela anterior inquilina aos senhorios quando já se encontrava em vigor o contrato de arrendamento entre a Requerente e aqueles, a operação não deveria ter conduzido à liquidação de imposto porque o arrendamento de terreno agrícola e casões agrícolas (objeto do contrato) é isento de IVA nos termos do n.º 9 do artigo 29.º do Código do IVA, uma vez que o mesmo constitui uma mera colocação passiva dos imóveis à disposição dos arrendatários. Assim, a dedução do imposto é indevida, por indevida liquidação do mesmo.

Por outro lado, e no que diz respeito ao encargo titulado pela fatura FT2020/..., defende que a faturação dos eventuais “... *rendimentos futuros da atividade* ...”, parece não ter cabimento na incidência objetiva do Código do IVA, embora a Requerente tenha considerado esta operação como uma prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º do Código do IVA, por não se qualificarem como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Defendendo que, para que se esteja na presença de uma prestação de serviços para efeitos de IVA, é necessário que haja efetivamente a prestação de um serviço subjacente que, nomeadamente, represente o exercício de uma atividade económica, isto é, que haja

efetivamente um ato de consumo. Caso contrário, será inaceitável a tributação de uma operação em sede deste imposto, invocando-se a natureza negativa do conceito de prestação de serviços

Acrescentando que quanto ao preenchimento do conceito de prestação de serviços, na aceção residual, e, bem assim, quanto à incidência de imposto, dependerá também da verificação do carácter oneroso da operação e da existência de um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido. Pelo que, não existe prestação de serviços tributável em IVA se não existir bilateralidade ou sinalagma (prestação e contraprestação) ou se houver uma mera correspondência indireta.

Por fim, e assumindo um eventual enquadramento da operação de compensação como indemnização paga pela Requerente, faz uma breve exposição sobre o enquadramento a realizar à operação, para concluir que o IVA foi liquidado indevidamente e, conseqüentemente, indevidamente deduzido pela Requerente uma vez que, ao constituir uma (eventual) indemnização sem carácter remuneratório, a mesma será excluída de tributação.

IV. MATÉRIA DE FACTO:

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A A... – Unipessoal, Lda., é uma sociedade unipessoal por quotas constituída em 21 de fevereiro de 2020, pessoa coletiva número ... e com sede na Avenida ... Lisboa, que se dedica à olivicultura, prosseguindo a sua atividade sob o CAE 01261.
2. Em 27 de março de 2020, a Requerente celebrou com B... e C... (adiante designados por “Senhorios”) um contrato de arrendamento rural, nos termos do qual estes últimos arrendaram à Requerente seis parcelas de terreno com a área global de 191,20 hectares do prédio misto designado “Herdade ...”, sito na freguesia de ..., concelho de Beja, descrito na Conservatória do Registo Predial de Beja sob o número ... da referida

freguesia e inscrito na matriz predial rústica sob o artigo rústicoº da Secção ... e na matriz urbana sob o número

3. De acordo com a cláusula segunda do referido contrato de arrendamento rural, “*o arrendamento tem como finalidade a plantação e exploração de olival, ou outra fruta de caroço, em regadio, em regime semi-intensivo, com o limite de 770 árvores por hectare*”
4. O contrato teve início a 1 de abril de 2020 e termo a 31 de janeiro de 2037, sendo a primeira renda a ser paga relativa a 2021.
5. Até à data em que a Requerente celebrou o contrato de arrendamento com os senhorios, a em que a Requerente celebrou o contrato de arrendamento com os senhorios objeto de arrendamento entre os mesmos senhorios e a D..., Lda., a E..., Lda. e F....
6. Entre os senhorios e os anteriores arrendatários foram celebrados três contratos de arrendamento rural, respetivamente sobre as áreas de terreno com 70,79 hectares, 41,32 hectares e 74,53 hectares do prédio misto designado “Herdade ...”, pelo prazo de vinte e cinco anos, terminando em 31 de janeiro de 2037.
7. Considerando que as parcelas de terreno objeto do contrato de arrendamento rural celebrado entre a Requerente e os senhorios se encontravam arrendadas aos anteriores arrendatários até ao dia 31 de janeiro de 2037, foi celebrado, entre os senhorios e os anteriores arrendatários, em 27 de março de 2020, i.e., no mesmo dia em que a Requerente celebrou o contrato de arrendamento com os senhorios, um Acordo de Revogação dos referidos contratos, tendo em vista permitir a celebração do contrato de arrendamento rural entre a Requerente e os senhorios.
8. O referido Acordo de Revogação, assinado em 27 de março de 2020, teve como principal propósito pôr fim, de comum acordo, aos contratos de arrendamento rural celebrados entre os senhorios e os anteriores arrendatários, produzindo a revogação efeitos a partir da data de assinatura do mesmo.
9. Ficou definido no aludido Acordo que os senhorios reconheciam que o ativo biológico (olival) e sistemas de rega existentes nos prédios arrendados, pertencentes aos anteriores arrendatários, haviam sido transmitidos à Requerente.

-
10. Ficou previsto na cláusula terceira do Acordo de Revogação, que “*os referidos ativos ficarão sujeitos ao regime de benfeitorias previsto no novo contrato de arrendamento rural que os Primeiros Contraentes vão celebrar com a Sociedade A... – Unipessoal, Lda.*”.
 11. Em conformidade com a cláusula quinta do Acordo de Revogação, ficou previsto que, quer os anteriores arrendatários, quer os senhorios, nada têm a receber a “*título de indemnização, compensação, acordo de contas ou qualquer outro*” da outra parte.
 12. De acordo com a cláusula quarta dos contratos de arrendamento rural celebrados entre os senhorios e os anteriores arrendatários, determinou-se que a renda é paga da seguinte forma: no dia 1 de janeiro de cada ano a que se refere, será pago 50%, e no dia 1 de março de cada ano a que se refere, serão pagos os restantes 50%”
 13. Na data de início do contrato de arrendamento rural celebrado entre a Requerente e os senhorios, i.e., 1 de abril de 2020, os anteriores arrendatários já haviam pago a renda correspondente ao ano de 2020.
 14. Em conformidade com o previsto no n.º 2 da cláusula quarta do contrato de arrendamento rural celebrado entre os senhorios e a Requerente, “*A primeira renda a ser paga é a relativa a 2021*”.
 15. Os senhorios cobraram à Requerente, as rendas respeitantes ao ano de 2021, sem sujeição a imposto.
 16. Em conformidade com os dados recolhidos pela AT, as rendas pagas pelos anteriores arrendatários, não foram igualmente sujeitas a imposto.
 17. Para que a Requerente pudesse celebrar o contrato de arrendamento rural com os senhorios, os anteriores arrendatários deram o seu acordo à revogação dos contratos de arrendamento rural por si celebrados com os senhorios, tendo a Requerente negociado com aqueles uma compensação para o efeito.
 18. Neste contexto, foram emitidas à Requerente duas faturas, com liquidação de IVA:
 - a. A fatura FT 2020/..., de 25 de fevereiro de 2020, de F..., tendo em vista uma compensação pelo termo do contrato, em particular por perda de rendimentos futuros que este estimava obter entre a data efetiva de revogação do contrato de arrendamento e a data original de término do mesmo.

-
- b. A fatura FT 2020/..., de 6 de maio de 2020, da D..., Lda., tendo em vista uma compensação pelas rendas que esta havia pago relativamente ao período decorrente entre 1 de abril de 2020 e 31 de dezembro de 2020.
19. No decurso da sua atividade, a Requerente apurou um crédito de IVA a seu favor de € 104.376,73 na Declaração Periódica de IVA do 1.º trimestre de 2021, tendo solicitado o reembolso de € 100.000,00 e reportado, para o período seguinte, os restantes € 4.376,73.
20. O pedido apresentado pelo Requerente, tem por objeto o ato tributário de liquidação de IVA nº... e demonstração de acerto de contas nº 2022 ..., que surgiram na sequência de ações inspetivas (OI2021... e OI2021...), realizadas pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, motivadas pelo pedido de reembolso de IVA, formulado na declaração periódica do período 202103T.
21. Em 2 de novembro de 2021, foi emitido um projeto de relatório, no qual se propunham correções aritméticas em sede de IVA no montante de € 88.525,92, face ao montante de € 104.376,73 apurado a favor da Requerente na declaração periódica referente ao 1.º trimestre de 2021.
22. Não conformada com o projeto de correções, a Requerente exerceu, em 22 de novembro de 2021, o respetivo direito de audição prévia.
23. No relatório final de inspeção tributária, decidiu a AT alterar as correções aritméticas propostas em sede de IVA no montante de € 88.525,92 para € 69.546,48, traduzindo-se no aumento do montante de crédito de imposto para € 34.830,25, mantendo-se a não aceitação da dedução relativa às compensações pagas aos anteriores arrendatários.

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal não está obrigado a pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo autor (cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, do Código do Processo Civil) e consignar se a considera provada ou não provada (cf. ainda o artigo 123.º, n.º 2, do Código do Processo e Procedimento Tributário, *ex vi* artigo 29.º, do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do Código do Processo Civil).

Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos juntos pela Requerente bem como o processo administrativo, de que foi junta cópia pela AT os quais, analisados de forma crítica, constituem a base da convicção do Tribunal quanto à realidade dos factos descrita supra.

VI. DO DIREITO:

A questão decidenda nos presentes autos visa, essencialmente, determinar se o IVA suportado pela Requerente referente às faturas emitidas pela D..., Lda. e por F..., e que titulam o pagamento de uma compensação por (i) rendas pagas relativamente ao período decorrente entre 1 de abril de 2020 e 31 de dezembro de 2020, e (ii) perda de rendimentos futuros estimados entre a data efetiva de revogação do contrato de arrendamento e a data original de término do mesmo, respetivamente, é dedutível na esfera da Requerente.

Em ordem a responder a esta questão cumpre verificar:

- i) se as operações se encontram sujeitas a IVA;

-
- ii) se sujeitas a IVA, estão abrangidas por alguma isenção de imposto, e
 - iii) se, ainda que indevida (a liquidação), a dedução do imposto é devida.

De acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Pela leitura da norma acima, podemos afirmar que se subsumem no conceito residual e, consequentemente, amplo, de prestações de serviços, todas as operações decorrentes de uma atividade económica que não sejam definidas como transmissões ou importações de bens.

Com efeito, a natureza do IVA como um imposto geral sobre o consumo implicou a existência de um conceito residual ou negativo de prestação de serviços. A incidência do IVA ganha, assim, uma vocação de universalidade. De acordo com o disposto no aludido n.º 1 do artigo 4.º, são qualificadas como prestações de serviços todas as operações realizadas a título oneroso que não se qualificam como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Assim, para efeitos deste imposto, são, designadamente, qualificadas como prestações de serviços, a cedência de direitos, de marcas, de patentes, a cedência de pessoal, a assunção de obrigações de não concorrência, o pagamento de determinadas subvenções e indemnizações e o débito de despesas a título de repartição de despesas comuns.

Tendencialmente, a vocação de universalidade deste imposto implica que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável.

Todavia, sob pena de se violarem as características do imposto, para que se considere que existe uma prestação de serviços em sede de IVA deverá, naturalmente, existir um serviço enquadrável numa atividade económica, deverá existir um consumo.

Acresce que a qualificação de prestação de serviços constante do Código do IVA não coincide com o conceito previsto no artigo 1154.º do Código Civil, abrangendo a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo e, ainda, a prestação de serviços coativa.

Para que se esteja perante uma prestação de serviços para efeitos de IVA, é necessário que haja efetivamente o exercício de uma atividade económica. Caso contrário, será inaceitável a tributação de uma operação em sede deste imposto, invocando-se a natureza negativa do conceito de prestação de serviços.

Ou seja, a operação em causa tem de ter substância económica para que possamos tributá-la em IVA.

Ora, o Tribunal de Justiça tem vindo sucessivamente a reiterar que o conceito de atividade económica para efeitos de IVA deverá ser interpretado de forma a atribuir um âmbito de aplicação muito abrangente a este tributo.¹ Por outro lado, este Tribunal tem vindo igualmente a relevar o carácter objetivo do conceito de atividade económica, salientando que a atividade se define por si mesma, independentemente dos fins ou resultados.²

Ou seja, deverá aferir-se casuisticamente se existe ou não uma operação com substância económica que possamos tributar a título de prestação de serviços. Neste âmbito, a doutrina tem vindo a entender, por exemplo, no que se refere à tributação das indemnizações, que, no caso de sancionarem “...a lesão de qualquer interesse sem carácter remuneratório porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços”.³

¹ Vide, nomeadamente, os Acórdãos de 26 de Março de 1987, Caso *Comissão contra Países Baixos*, Proc. 235/1985, Rec. p. 1471, de 4 de Dezembro de 1990, Caso *Van Tiem*, Proc. C-186/189, Rec. pp. I-4363, de 20 de Junho de 1991, Caso *Polysar Investments Netherlands*, Proc. C-60/1990, Rec. p. I-3111, de 26 de Junho de 2007, Caso *T-Mobile*, Proc. C-284/04, Colect., p. I-5189, e Caso *Hutchison*, Proc. C-369/04, Colect., p. I-5247.

² Tal como afirmou o Advogado Geral no aludido Caso *Comissão contra Países Baixos*, importará para o efeito atender à natureza da operação, não sendo necessário que tenha por objecto, exclusiva ou essencialmente, o exercício de actividades de produção, comércio ou prestações de serviços.

³ Cfr. Informação n.º 1010, de 20.1.2000, da DSIVA. Vide, ainda, quanto à questão das indemnizações, MARTA MACHADO DE ALMEIDA, O IVA nas indemnizações, *Almedina*, Julho de 2013, XAVIER DE BASTO, A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, op. cit., pp. 172 e 173, e AFONSO ARNALDO e PEDRO SILVA VASCONCELOS, “O IVA e as indemnizações”, Fisco n.º 107/108, Março 2003.

Ora, tal como invoca a Requerente, existe no caso concreto, em ambas as situações tituladas pelas faturas em apreço, uma prestação de serviços para efeitos de IVA realizada entre as partes, de acordo com o conceito acolhido no n.º 1 do artigo 4.º, do Código do IVA.

Como salienta nomeadamente neste contexto:

“Assim, para que a D..., Lda. e F... acordassem terminar os seus contratos (com o fim último de a Requerente poder arrendar as parcelas em questão), acordaram com a Requerente, para além do pagamento pela transmissão do equipamento de rega que haviam instalado, o pagamento de uma compensação pela revogação dos contratos de arrendamento.

(...)

Para este efeito, seria sempre necessário o acordo de todas as partes envolvidas, tendo os Senhorios aceitado revogar os contratos de arrendamento celebrados com os anteriores arrendatários desde que ficasse previsto que os anteriores arrendatários nada teriam a reclamar ou receber, seja a título de indemnização, compensação, acerto de contas ou qualquer outro (cfr. cláusula quinta do Acordo de Revogação junto como Documento n.º 6),

(...)

Com efeito, existia uma relação contratual entre as partes, que justificou o pagamento de um valor devidamente titulado por factura emitida para o efeito: o término antecipado dos contratos de arrendamento rural em vigor, mediante o pagamento de uma compensação, para que a Requerente pudesse arrendar as mesmas parcelas de terreno.

[1]

(...)

50.º Ora, do exposto resulta que estamos perante uma transacção entre a Requerente e os anteriores arrendatários D..., Lda. e F..., constituindo a retribuição recebida por estes últimos o contravalor efectivo do serviço prestado à Requerente.

(...)

Assim, a factura FT 2020/..., de 25 de Fevereiro de 2020, de F..., visou o pagamento pela Requerente da prestação de serviços, única e individualizável, que lhe foi efectuada por aquele:

terminar antecipadamente o seu contrato de arrendamento rural para que a Requerente pudesse arrendar a parcela em causa.”

Com efeito, no caso vertente, afigura-se-nos claro que estamos perante operações efetuadas no território nacional, a título oneroso e por um sujeito passivo agindo como tal. Neste caso, estando, como estamos, perante operações com um manifesto conteúdo económico, efetuadas a título oneroso e que não constituem transmissão de bens, é de considerar que as mesmas se encontram sujeitas a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e n.º 1 do artigo 4.º, todos do Código do IVA.

A este respeito, e no que diz respeito à compensação pelo término antecipado do contrato de arrendamento, o STA já se pronunciou no acórdão de 18 de maio de 2011, proferido no âmbito do processo n.º 01024/10, no qual se decidiu que *“O pagamento efetuado, a título de compensação, ao titular do estabelecimento para que este renuncie ao arrendamento comercial de que é titular para que possa ser celebrado pelo senhorio novo contrato de arrendamento sobre o imóvel, configurável como uma compensação pelo abandono da sua posição de inquilino, está sujeito a IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.”*

Face ao acima exposto, não oferece dúvidas a este Tribunal que a operação subjacente à fatura FT2020/... e que titula a compensação pelas rendas já pagas no âmbito da revogação de contrato de arrendamento, se encontra sujeita a imposto.

Entendimento que também vinga para a compensação titulada pela fatura FT2020/..., que tem subjacente uma compensação pela perda de rendimentos futuros. De facto, face ao âmbito e amplitude do conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA, a compensação em causa, ao assumir um carácter remuneratório, consubstancia uma prestação de serviços sendo, como tal, sujeita a imposto.

Neste sentido, cremos que assiste razão à Requerente quando defende estarmos no caso concreto perante prestações de serviços para efeitos deste imposto.

Questão distinta é a de apurar se, efetivamente, tais prestações de serviços devem ser objeto de tributação em sede deste imposto.

Neste contexto, cumpre contudo notar que, tal como a AT salienta na sua resposta, “...se esta “compensação” se refere ao valor das rendas pagas pela “D..., Lda.” relativamente ao período 01/04/2020 e 31/12/2020, coloca-se a questão: porque é que as mesmas foram sujeitas a imposto e não isentas, nos termos do n.º 29.º do art. 9.º do CIVA?

As rendas pagas pela “D..., Lda.” aos senhorios, foram por acaso sujeitas a imposto? Caso não tenham sido, porque está agora a “D..., Lda.” a cobrar as mesmas com imposto?”

Ora, resulta dos factos provados que sobre tais rendas não foi corretamente liquidado IVA.

Como nota a AT, “O enquadramento em sede de IVA aplicado às operações (sujeitas, porém isentas por aplicação do n.º 29 do art. 9.º do CIVA) encontra-se correto pois, atendendo ao objeto do contrato (O objeto do contrato são seis parcelas de terreno com a área global de 191,20 hectares, pertencentes ao prédio misto designado “Herdade ...” sito na freguesia de ..., concelho de Beja, descrito na Conservatória do Registo Predial de Beja sob o número ... da referida freguesia e inscrito na matriz predial rústica sob o artigo rústico ..º, da secção ..., e na matriz urbana sob o número No arrendamento incluem-se dois casões agrícolas. Não estão abrangidos no arrendamento nem o “Monte”, nem uma faixa de 150 x 150 metros à volta do mesmo, ambos devidamente identificados), se conclui que se trata de mera colocação passiva dos terrenos e casões agrícolas, pelo que configuram locações isentas, conforme preconizado no Acórdão CAAD n.º 489/2019-T.”

Assim, relativamente à FT 2020/...- D... LDA, reportando-se ao ressarcimento à D..., Lda., das rendas pagas por esta em 2020, quando já se encontrava em vigor o contrato de arrendamento entre a Requerente e os senhorios, não deveria ter sido liquidado IVA dado estarmos perante um arrendamento de terreno agrícola e casões agrícolas (objeto do contrato), operação esta isenta do imposto nos termos do disposto n.º 9 do artigo 29.º do CIVA, atendendo a que estamos perante uma mera colocação passiva dos imóveis à disposição dos arrendatários.

Ora, assim sendo, ainda que estejamos perante operações qualificadas para efeitos de IVA como prestações de serviços, o certo é que o IVA foi indevidamente liquidado.

Com efeito, no que diz respeito à compensação titulada pela aludida fatura FT2020/..., que tem subjacente a compensação pelas rendas já pagas no âmbito da revogação de contrato de arrendamento, entende este Tribunal que a liquidação de IVA é, efetivamente, indevida.

Veja-se que, nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, a locação de bens imóveis é isenta do imposto, pelo que, o arrendamento de terreno agrícola e casões agrícolas, ao consubstanciar uma mera colocação passiva dos imóveis à disposição dos arrendatários, tem pleno cabimento na referida norma.

Desta forma, assiste razão à Requerida quando afirma que a operação deveria ter seguido o mesmo tratamento em sede de IVA, uma vez que não houve alteração da prestação de serviços inicial – arrendamento de terreno agrícola e casões agrícolas.

Cumpra assim analisar seguidamente se o imposto será dedutível.

Tendo sido liquidado indevidamente imposto, o mesmo é devido como se determina na alínea c) do n.º 1 do Código do IVA, sendo sujeito passivo deste imposto quem liquida indevidamente IVA nas faturas.

Questão distinta é a de saber se o IVA pode ser deduzido. Ora, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) é muito clara quanto a esta questão.

Como é sabido, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA, verificamos que *“Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;”*

Ora, tal como adequadamente se salienta na resposta da AT, o TJUE tem repetidamente veiculado o entendimento do que deve ser entendido por *“...imposto devido ou pago...”*:

- *“Assim, o Tribunal de Justiça já declarou que o exercício do direito à dedução do IVA está limitado apenas aos impostos devidos e não pode ser estendido ao IVA indevidamente faturado e pago às autoridades fiscais...” (ponto 35 do Acórdão n°C-38/16);*
- *“... o direito à dedução do IVA, que constitui um direito inerente ao mecanismo do IVA instituído pelo sistema comum do IVA, baseia-se na existência de um imposto devido.” (ponto 36 do Acórdão n°C-38/16);*
- *“... o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão Genius Holding... que o exercício do direito à dedução previsto na Sexta Diretiva não abrange o imposto devido exclusivamente porque foi mencionado na fatura. O Tribunal esclareceu..., que o exercício do direito à dedução estava limitado apenas aos impostos devidos, isto é, àqueles a que corresponde uma operação sujeita a IVA ou pagos na medida em que eram devidos.” (ponto 53 do Acórdão n°C-454/98);*
- *“... importa salientar que o exercício do direito à dedução está limitado apenas aos impostos devidos, isto é, aos impostos correspondentes a uma operação sujeita a IVA, ou pagos na medida em que sejam devidos ...” (ponto 47 do Acórdão n°564/15);*
- *“...o exercício do direito a dedução pelo destinatário de uma fatura está limitado ao imposto que corresponde a operações sujeitas a IVA ...” (ponto 47 do Acórdão n°643/11);*
- *“Como o Tribunal salientou no n°17 do acórdão Genius Holding, ..., se todo o imposto faturado pudesse ser deduzido, mesmo quando não corresponde ao imposto legalmente devido, a fraude fiscal seria facilitada.” (ponto 54 do Acórdão n°C-454/98);*
- *“Assim, uma vez que esse IVA não era devido ... não tinha direito à dedução do referido IVA”. (ponto 48 do Acórdão n°564/15).”*

No que se refere à fatura “FT 2020/... - F...”, tal como já referimos, entendemos assistir razão à Requerente quando afirma estarmos perante uma prestação de serviços, nos termos do disposto no artigo 4.º do CIVA.

Veja-se que para a celebração do contrato entre a Requerente e os senhorios seria sempre necessário o acordo de todas as partes envolvidas, tendo os senhorios aceitado revogar os contratos de arrendamento celebrados com os anteriores arrendatários desde que ficasse

previsto que os anteriores arrendatários nada teriam a reclamar ou receber, seja a título de indemnização, compensação, acerto de contas ou qualquer outro.

Com efeito, existia uma relação contratual entre as partes, que justificou o pagamento de um valor devidamente titulado por fatura emitida para o efeito: o término antecipado dos contratos de arrendamento rural em vigor, mediante o pagamento de uma compensação, para que a Requerente pudesse arrendar as mesmas parcelas de terreno.

Assim, quanto à compensação referente à fatura FT2020/..., que titula o pagamento de um montante por parte da Requerente para compensar “*perda de rendimentos futuros que estimava obter entre Março de 2020 e Janeiro de 2037*”, ao assumir um carácter remuneratório, não se destinando apenas a compensar um dano, consubstancia uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta.

Não colhendo, neste particular, o entendimento da Requerida ao fazer supor que nos encontramos perante uma indemnização sem carácter remuneratório e, como tal, fora do campo de incidência do imposto, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA.

Saliente-se que sem o pagamento desta compensação, que se traduz na *quantum* financeiro solicitado pelo F... para pôr término antecipado aos contratos de arrendamento rural vigor, subjacente à existência de uma atividade económica para efeitos de IVA, não seria possível a execução do contrato de arrendamento entre a Requerente e os senhorios, o que evidencia bem a existência de uma relação contratual entre as partes. Em resumo, entende este Tribunal ser de enquadrar, para efeito de IVA, as duas operações da seguinte forma:

- i) Operação titulada pela fatura FT2020/... (compensação pelas rendas já pagas): sujeita a imposto e dele isenta.
- ii) Operação titulada pela fatura FT2020/... (compensação pela perda de rendimentos futuros): sujeita a imposto e dele não isenta.

Ora, se em relação à fatura FT2020/... não se coloca qualquer questão sobre a dedutibilidade do IVA, uma vez que nos encontramos perante uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta, já o mesmo não sucede, como vimos, no tocante à dedução de IVA referente à

fatura FT2020/..., não sendo a sua dedução devida por incorreta liquidação do imposto, de acordo com jurisprudência clara do TJUE.

De facto, seguindo a jurisprudência do TJUE acima mencionada, somos levados a concluir que o exercício do direito à dedução de IVA indevidamente liquidado carece de suporte legal e, como tal, é indevido.

Em face de tudo o exposto, considera este tribunal que as correções efetuadas pela AT associadas à fatura FT202/... são indevidas, pelo que se julga procedente, neste ponto, o pedido arbitral, determinando-se, na parte correspondente, a sua anulação, mantendo-se na ordem jurídica as correções associadas à fatura FT2020/....

DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:

A Requerente pede ainda a condenação da Requerida AT no pagamento de juros indemnizatórios.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que dispõe que “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

A este respeito, cumpre referir que apenas a correção referente à fatura FT2020/... enferma de erro que, ao decorrer de uma correção efetuada por iniciativa da AT, determina quanto a este montante o direito a juros indemnizatórios na esfera da Requerente, calculados à taxa legal supletiva, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT e 61.º do CPPT, até ao integral reembolso dos montantes em causa.

VII. DECISÃO:

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

-
- A) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a ilegalidade parcial do ato tributário de liquidação adicional de IVA n.º ... e demonstração de acerto de contas n.º 2022 ... e, conseqüentemente, declarar a sua anulação parcial, por vício de violação de lei, do ato de liquidação de IVA referente à não dedutibilidade do IVA referente à fatura FT2020/..., no valor de 53.745,48€.
- B) Condenar a Requerida AT ao pagamento de juros indemnizatórios a calcular sobre o IVA mencionado na alínea A).
- C) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte referente ao IVA associado à fatura 2020/..., por dedução indevida.
- D) Condenar a Requerente e a Requerida AT nas custas do processo, na proporção do respetivo decaimento, calculado com base no valor total do processo, sendo 27,30% da responsabilidade da Requerente, no valor de 668,30€ e 72,70% da responsabilidade da Requerida AT, no valor de 1.779,70€.

VIII. VALOR DO PROCESSO:

De harmonia com o disposto no artigo 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 € 73.923,21 (setenta e três mil novecentos e vinte e três euros e vinte e um cêntimos).

IX. CUSTAS:

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e a Requerida, na proporção do respetivo decaimento, sendo 27,30% da responsabilidade da Requerente, no valor de 668,30€ e 72,70% da responsabilidade da Requerida AT, no valor de 1.779,70€.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 20 de dezembro de 2022

Os Árbitros

(Nuno Cunha Rodrigues (Presidente))

(Clotilde Celorico Palma)

(Armando Oliveira (Relator))