

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 356/2023-T

Tema: IVA – Cessão de exploração de unidade hoteleira, prestação de serviços gratuita.

DECISÃO ARBITRAL

I. Sumário

I – A operação de cessão de exploração do estabelecimento hoteleiro é uma prestação de serviços sujeita e não isenta de IVA, no termos do n.º 1 do artigo 4º do CIVA.

II – As prestações de serviços gratuitas efetuadas pela própria empresa não são por natureza destinadas a fins alheios à empresa importando aferir, para efeitos da sua tributação efetiva, se foram realizadas para fins privados do sujeito passivo, do pessoal ou em geral para fins alheios à empresa.

III – Os serviços prestados para fins alheios à empresa são os que se destinam a consumo sem carácter empresarial, quer se trate de um consumo final do sujeito passivo, dos empregados ou de terceiros.

II. Relatório

A..., sociedade comercial registada na Conservatória do Registo Comercial sob o número de matrícula e de identificação fiscal n.º ..., com sede na ..., doravante designada por “Requerente, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem (RJAT) e da alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral com nomeação de Árbitro pelo Conselho Deontológico, pedindo a anulação das liquidações adicionais de IVA abaixo identificadas:

- i. Liquidação n.º ..., relativa ao período 2021.09T, no montante de € 6.991,75;
- ii. Liquidação n.º ..., relativa a juros compensatórios por retardamento da liquidação do IVA do período 2021.09T, no valor de € 294,22;
- iii. Liquidação n.º ..., relativa ao período 2021.12T, no montante de € 10.977,42;
- iv. Liquidação n.º ..., relativa a juros compensatórios por retardamento da liquidação do IVA do período 2021.12T, donde resulta o valor de € 357,29;
- v. Liquidação n.º ..., relativa ao período 2022.03T, no montante de € 6.486,20;
- vi. Liquidação n.º ..., relativa a juros compensatórios por retardamento da liquidação do IVA do período 2022.03T, no valor de € 167,39;
- vii. Liquidação n.º ..., relativa ao período 2022.06T, correspondente a acerto na liquidação desse período, donde resulta a importância de € 163,27;
- viii. Liquidação n.º ..., relativa ao período 2022.09T, correspondente a acerto na liquidação desse período, no valor de € 439,89.

Mais pediu a Requerente a devolução de todos os quantitativos que esta venha a pagar em resultado das liquidações em crise, acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal desde o pagamento até efetivo reembolso, e o arquivamento dos processos contraordenacionais instaurados contra a Requerente.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”),

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

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, a qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo.

Em 5 de julho de 2023, as partes foram notificadas da designação do árbitro não tendo arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 28 de março de 2022.

Notificada para o efeito por despacho de 25 de julho de 2023, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação, mais requereu a dispensa da produção de prova testemunhal, uma vez que a matéria sob escrutínio nos presentes autos é exclusivamente de direito.

Ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção de uma pronúncia de mérito¹, atendendo a que as questões objeto do processo são essencialmente de direito, o Tribunal dispensou a realização da reunião nos termos do artigo 18.º do RJAT, sem prejuízo da oposição expressa de alguma das Partes que se mantiveram silentes.

Requerente e Requerida foram notificadas para apresentarem alegações escritas simultâneas no prazo de 20 dias.

Apenas a Requerente apresentou alegações escritas, nas quais reiterou e desenvolveu a sua posição quanto à matéria de facto e de direito.

Por último, o Tribunal prorrogou o prazo para a prolação da decisão arbitral ao abrigo do artigo 21.º do RJAT, por despacho de 18 de janeiro de 2024.

III. Descrição sumária dos factos

III. 1 Posição da Requerente

¹Alínea c) do artigo 16.º do RJAT

A Requerente intentou a presente impugnação contra as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e juros compensatórios no montante total de € 25.877,43, que resultaram das correções efetuadas em sede de inspeção tributária pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), constantes do(s) Relatório(s) de Inspeção Tributária.

A Requerente efetuou um pedido de reembolso de IVA para o período 2022.03T, com crédito de imposto a ser gerado a partir do período 2021.09T.

No âmbito da análise do pedido de reembolso de IVA, a AT iniciou um processo inspetivo desencadeado pelas Ordens de Serviço internas n.ºs 2022... e 2022..., respetivamente para os períodos de 2021.09T e 2021.12T (OI2022...) e 2022.03T (OI2022...), conduzido pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto.

Notificada do(s) projeto(s) de RIT no seguimento do exercício do direito de audição prévia, face à alegação e prova da celebração de um Contrato de Cessão de Exploração e respetivas Adendas, que alteraram os pressupostos da correção, a AT elaborou um novo projeto de Relatório que substituiu o anteriormente notificado e em consequência:

- a) Concluiu pelo direito à dedução do IVA inscrito nos campos 20 e 24 das declarações do IVA dos períodos 2021.09T e 2021.12T, desconsiderando as correções propostas para estes períodos no projeto de relatório no valor de € 12.300,10;
- b) Face ao esclarecimento pela Requerente do exercício da atividade comercial suportada num Contrato de Cessão de Exploração do estabelecimento “...”, celebrado em 01/06/2029 e da celebração da adenda n.º 2 mediante o qual a Requerente concedeu um perdão do pagamento das rendas à cessionária no período compreendido entre 01/01/202 e 28/02/2022, a AT propôs novas correções em função do IVA que os serviços inspetivos consideraram não ter sido liquidado nem declarado em termos fiscais para os períodos 2021.09T e 2021.12T (OI2022...), num total de € 22.439,00, assente numa base tributária não faturada/declarada de € 48.780,48.

As correções implementadas pela AT devem-se ao Facto de a Requerente ter firmado com a sociedade B... um contrato de cessão de exploração oneroso, em vigor nos períodos em referência.

Notificada dos projetos de relatório de inspeção tributária, a Requerente exerceu o seu direito de audição invocando, em síntese, que no período sob escrutínio não percecionou qualquer renda em virtude da celebração da adenda n.º 2 ao contrato de cessão de exploração, mediante a qual acordou com a cessionária o não pagamento da contrapartidas devidas pela cedência desde 01/01/2021 até 28/02/2022 e alargou o período de vigência do contrato por 14 meses a título de compensação pelo perdão concedido no pagamento da contrapartida.

Mais invocou a Requerente ter apenas replicado no contrato de cessão de exploração o regime das moratórias em vigor durante a pandemia de Covid-19, designadamente, o regime excecional aprovado pela Lei n.º 4-C/2020, de 6 de abril para as situações de mora no pagamento da renda devida os termos de contratos de arrendamento habitacional e comercial, bem assim como o Decreto-Lei n.º 10-J/2020, de 28 de março que estabeleceu a proteção dos créditos das famílias, empresas instituições particulares de solidariedade social e demais entidades da economia social, bem como um regime especial de garantias pessoais do Estado, no âmbito da pandemia da doença COVID-19.

Defende a Requerente que as moratórias eram caracterizadas pela suspensão do pagamento das obrigações com a respetiva postergação para o futuro, mantendo-se as demais condições e, nomeadamente quanto aos contratos de locação financeira os particulares mantinham o uso e fruição dos bens, tendo igual tratamento sido dado aos créditos à habitação. Destaca que a delimitação temporal prevista no n.º 9 do artigo 7º do CIVA não foi aplicável às prestações de serviços de carácter continuado cujos pagamentos tenham beneficiado dos efeitos da moratória legal prevista no Decreto-Lei n.º 10-J/2020, de 26 de março, assim sendo, tendo em consideração o carácter extraordinário das medidas para fazer face a uma situação excecional, ao abrigo das regras interpretativas justifica-se que igual tratamento ao contrato de cessão de exploração celebrado pela Requerente retroativamente desde o início da vigência da norma.

Sustenta a Requerente que, por força da Adenda n.º 2 ao Contrato de Cessão de Exploração não recebeu nenhuma das rendas no período que ao caso importa, valores que não tem como recuperar e, por isso, durante o aludido período não liquidou nem tão pouco declarou o IVA relativo à contrapartida da cessão de exploração.

III.2 Posição da Requerida

Para a AT, nos períodos em apreço, a Requerente exerceu uma atividade comercial suportada num contrato de Cessão de Exploração do Estabelecimento “...”, e suas adendas e, pese embora a Requerente invoque não tenha faturado qualquer valor à cessionária no período compreendido entre 01/01/2021 e 28/02/2022, a Adenda n.º 2 ao Contrato de Cessão de Exploração consubstancia um perdão do pagamento da contrapartida devida (renda) pela prestação de serviços (cessão de exploração), por isso, tendo cedente e cessionária mantido a sua atividade o aludido perdão da contrapartida devida pela cessão de exploração não serve de justificação para a falta de cumprimento das obrigações de emissão de fatura e consequente falta de cumprimento das obrigações declarativas em sede de IVA. Em consequência, a AT propôs correções em função do IVA que os serviços inspetivos consideraram não ter sido liquidado nem declarado em termos fiscais, sobre a renda mensal no valor de € 16.260,16, para os períodos 2021.09T e 2021.12T (OI2022...), num total de € 33.658,00.

Com efeito, entende a AT que os termos do n.º 4 do artigo 36.º da LGT a qualificação do negócio jurídico efetuada entre as partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária e que a alegada moratória consiste num perdão do pagamento da contrapartida devida pela cessão de exploração sendo devido IVA.

Veio ainda a AT defender que entre janeiro de 2021 março de 2022 a cessionária exerceu de forma regular a sua atividade não se justificando o perdão do pagamento das rendas por não se verificarem, objetivamente, os efeitos da pandemia Covid 19 e o alegado impacto no setor do turismo, acrescentando que o teor do Contrato de Cessão de Exploração não justifica a ausência de emissão das faturas subjacentes às rendas mensais do Contrato de Cessão de Exploração e o não cumprimento das obrigações declarativas em sede de IVA pela Requerente.

Adicionalmente AT consigna que no período 2022.03T as despesas de exploração suportadas pela Requerente foram repercutidas na esfera da cessionária, tendo sido cumpridas as obrigações declarativas em sede de IVA.

Concluindo que à luz da legislação em vigor, para a sujeição a IVA é absolutamente indiferente, no que à obrigação de faturar, liquidar e entregar imposto, que a Requerente tenha

ou não recebido os montantes naqueles períodos ou que, pelo contrário, tenha concedido uma moratória ao destinatário dos serviços, uma vez que a sujeição a IVA se mantém e a exigibilidade não se altera, acrescentando que em nenhum momento o sujeito passivo conseguiu demonstrar, mesmo de forma genérica, que durante o período da pandemia de COVID-19, foi instituída pelo Estado qualquer norma legal que permitisse às empresas o não cumprimento atempado das suas obrigações de faturação e inerentes obrigações declarativas em sede de IVA.

Remata a sua exposição, alegando que só não seria devido IVA se a Requerente estivesse no regime de caixa, o que lhe permitiria pagar o imposto apenas aquando do recebimento do preço e invoca o enquadramento jurisprudencial dado à questão no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28.03.2019, Processo n.º 123/14.9BELLE onde se conclui que na circunstância não ter existido recebimento do valor da prestação de serviços, sendo o preço devido nos termos do contrato, e não ter sido emitida a respetiva fatura, tal não contende com a exigibilidade do IVA.

IV. Questão prévia

De acordo com o disposto no artigo 608º do CPC em vigor, aplicável por força do disposto no artigo 22º do RJAT, “(...) *a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica*” devendo o juiz “*resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.*”

A questão de determinação da competência do tribunal é de conhecimento oficioso, nos termos do disposto no art.º 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e art.º 578º do Código de Processo Civil (CPC) por aplicação subsidiária do art.º 29º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), motivo pelo qual importa face ao exposto apreciar o presente pedido.

No pedido de pronuncia arbitral a Requerente pede ao Tribunal Arbitral que se pronuncie sobre o arquivamento dos processos contraordenacionais instaurados contra si, no caso de procedência da impugnação.

De acordo com o disposto no artigo 2º do RJAT, “a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) *A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) *A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.*

A competência do Tribunal Arbitral que funciona no CAAD é ainda limitada nos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Nos termos do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 24º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta (nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários) “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*” (sublinhado nosso).

Sem prejuízo do acima mencionado, que está em total sintonia com o artigo 100º da LGT, a matéria relativa às contraordenações tributárias é da competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal e, por conseguinte, a decisão sobre o arquivamento dos processos contraordenacionais instaurados contra a Requerente é matéria que extravasa o âmbito de competência dos Tribunais Arbitrais.

V. Saneamento

Tendo em conta a análise efetuada no ponto anterior, o Tribunal Arbitral é materialmente competente para conhecer dos outros pedidos formulados pela Requerente, a saber:

- i. Da ilegalidade das liquidações adicionais;
- ii. Da Restituição dos quantitativos que se mostrem pagos em resultado das liquidações;
- iii. Do pagamento de juros indemnizatórios.

O Tribunal é incompetente para decidir sobre o arquivamento dos processos contraordenacionais instaurados contra a Requerente.

O tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2 alínea a) do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades pelo que se impõe conhecer do mérito daqueles pedidos.

VI. Decisão

A. Matéria de Facto

A.1 Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto social “*Animação turística, terrestre e marítima. Transporte de passageiros até 9 lugares, incluindo o condutor. Exploração de atividades lúdicas, culturais, desportivas e de lazer. Organização e promoção de eventos. Hotelaria, nomeadamente hotéis, alojamento local, aparthotel e hostel. Restauração, nomeadamente restaurantes, snack-bar e cafetaria. Construção e exploração de parques temáticos. Compra e venda de imóveis*”

e revenda dos adquiridos para esse fim. Publicidade e marketing. Investimentos turísticos.”(Cfr.. PA junto pela AT)

2. A Requerente encontra-se enquadrada para efeitos de IVA no regime normal de periodicidade trimestral para o exercício das atividades indicadas no quadro infra:

Tipo	Código	Designação
CAE Principal	93293	ORGANIZAÇÃO DE ACTIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA
CAE Secundário 1	55111	HOTÉIS COM RESTAURANTE

(Cfr. PA junto pela AT).

3. No dia 1 de junho de 2019 a Requerente firmou um contrato de cessão de exploração com a sociedade B..., por intermédio do qual lhe cedeu a exploração de um espaço integrado de hotel, restaurante e bar de que é proprietária e que gira sob a designação “..., mediante o pagamento da contrapartida mensal no montante de € 18.000,00 (dezoito mil euros) acrescida do IVA à taxa legal.(cfr. Doc. 12)
4. Por adenda ao contrato celebrada em 07-04-2020 a Requerente acordou com a cessionária a redução da contrapartida devida pela cessão de exploração para € 16.260,16 acrescida de IVA à taxa legal. (cfr. Doc. 12)
5. No dia 15-02-2021 a Requerente e a cessionária celebraram a Adenda n.º 2 ao Contrato de Cessão de Exploração, mediante o qual acordaram que não haveria lugar ao pagamento de qualquer contrapartida entre janeiro de 2021 e março de 2022, e que a vigência do contrato se prolongaria por mais 14 meses. (cfr. Doc. n.º 13)
6. No texto da Adenda n.º 2, relativa à alteração ao artigo 13.º do Contrato, pode ler-se “É acordado por ambas as partes que, devido à situação atual mundial e devido aos efeitos da pandemia Covid-19 e nomeadamente o seu impacto persistente no setor do turismo, que todos os valores relativos á contrapartida se seriam faturados a partir do mês de Janeiro de 2021, ficaram sem efeito até ao próximo mês de Março de 2022.
Assim, não haverão valores correspondentes à contrapartida desde Janeiro de 2021, até março de 2022.”
7. No âmbito da alteração ao artigo 32.º (Vigência do Contrato) acordaram as partes na 2ª Adenda:
“Considerando a nova alteração ao artigo 13.º que concede o perdão das contrapartidas desde 01/01/2021 até 28/02/2022, é acordado por ambas as partes que

o período de vigência deste contrato se prolongará por mais 14 meses, a título de compensação pelo perdão concedido no pagamento da contrapartida. Assim a data do término do contrato ficará em 31/07/2028.”

- 8.** A Requerente não recebeu rendas pelo período indicado na 2ª Adenda ao Contrato de Cessão de Exploração e não liquidou o respetivo IVA. (facto não controvertido)
- 9.** A Requerente efetuou um pedido de reembolso de IVA para o período 2023.03T, com crédito de imposto gerado a partir do período 2021.09T. (Cfr. Doc. n.º 1)
- 10.** No âmbito da análise do pedido de reembolso de IVA a AT credenciada pelo Despacho Interno n.º DI2022..., a AT solicitou diversos elementos para aferir a legitimidade da Requerente através do Ofício n.º 2022... de 30-05-2022, designadamente cópia(s) da(s) fatura(s) dos valores declarados no campo 9 da DP do IVA do período 2021.09T e que fosse(m) explicitada(s) a(s) atividade(s) exercida(s) pela empresa, não tendo o sujeito passivo, dentro do prazo, remetido qualquer elemento/esclarecimento.(cfr. RIT)
- 11.** A AT iniciou dois processos inspetivos de âmbito parcial em 12-09-2022 conduzidos pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, ao abrigo das Ordens de Serviço internas n.ºs OI 2022... para os períodos de 2021.09T 2021.12T, e OI 2022... para o período 2022.03T.(cfr.PA)
- 12.** Os Serviços de Inspeção Tributária consideraram no(s) Projeto do(s) Relatório(s) de Inspeção que “o reembolso de IVA solicitado pelo sujeito passivo (SP) não era justificado, pelas seguintes razões:
 - a) Dedução de imposto a título de aquisições de imobilizado (campo 20) e outros bens e serviços (campo 24), no mercado nacional, sendo que ao valor do total do IVA deduzido (€ 12.300,10) está associada uma base tributável total de € 60.215,16, valor claramente superior (praticamente o dobro) ao total das operações ativas declaradas no campo 3 das DP do IVA daqueles períodos (€ 30.243,90);*
 - b) Operações ativas declaradas no campo 9 da DP do IVA do período 2021.09T (operações isentas que não conferem direito à dedução), sem que o sujeito passivo tenha justificado as mesmas através da exibição do respetivo suporte documental, apesar de devidamente notificado para o efeito;*

- c) Falta de comprovação pelo sujeito passivo do exercício de qualquer tipo de atividade comercial que confira o direito à dedução do imposto (IVA) suportado a montante, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.”(Cfr. PA)*
- 13.** A Requerente foi notificada por via CTT (notificação eletrónica) em 22-09-2022, dos Projetos de Relatórios, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira, tendo-lhe sido concedido o prazo de quinze (15) dias para o exercício do direito de audição
- 14.** A Requerente exerceu o direito de audição prévia atempadamente, por escrito, tendo alegado o exercício de uma atividade comercial que comprovou com a junção do Contrato de Cessão de Exploração e Adendas.(Cfr PPA e PA)
- 15.** Seguiram-se a elaboração e notificação de novos projetos de relatórios, convertidos em relatórios de inspeção, onde concluiu, na OI2022..., que *“Face às alegações proferidas pelo sujeito passivo, comprovadas documentalmente, fica assim demonstrado o direito à dedução do IVA inscrito nos campos 20 e 24 das declarações do IVA dos períodos 2021.09T e 2021.12T, nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA, sendo de desconsiderar a correção proposta, no anterior projeto de relatório, no valor de € 7.545,25”.* (Cfr. PA)
- 16.** E na OI2022... concluiu-se que *“Face às alegações proferidas pelo sujeito passivo, comprovadas documentalmente, fica assim demonstrado o direito à dedução do IVA inscrito nos campos 20 e 24 das declarações do IVA dos períodos 2021.09T e 2021.12T, nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA, sendo de desconsiderar a correção proposta, no anterior projeto de relatório no valor de € 4.754,85”* (Cfr. PA)
- 17.** De acordo com as faturas e comprovativos de pagamento remetidos pela Requerente no decurso do período inspetivo de análise da legitimidade do pedido de reembolso de IVA no período 2022.03T (Despacho n.º DI2022...), as despesas de exploração suportadas pela Requerente (relativas a água e luz) foram repercutidas na esfera da cessionária. (cfr. PA)
- 18.** No capítulo IV.2.2.2 dos Relatórios de Inspeção intitulados *“Factos novos apresentados pelo sujeito passivo no direito de audição”* os serviços inspetivos concluíram o seguinte:

Face à factualidade descrita no capítulo IV.2.1., constata-se que, apenas no âmbito do direito de audição do projeto de relatório enviado em 2022/09/22, veio o sujeito passivo esclarecer de forma objetiva qual a atividade exercida pela ..., dando assim resposta ao pedido elementos/esclarecimentos formulado no âmbito do procedimento inspetivo credenciado pelo Despacho n.º DI2022..., através do n.º ofício n.º 2022... de 2022-05-30 (ponto 10).

No entanto, o teor do Contrato de Cessão de Exploração e das respetivas adendas, remetidos pelo sujeito passivo no âmbito do direito de audição do Projeto de Relatório enviado em 2022/09/22, não serve de justificação para a falta de cumprimento das obrigações de emissão de fatura e conseqüente falta de cumprimento das obrigações declarativas em sede de IVA, subjacentes às rendas da cessão de exploração estabelecidas no artigo 13.º do referido contrato, pelos seguintes motivos:

- a) De facto, à luz do disposto no artigo 406.º do Código Civil, o contrato, em regra, por força do princípio da obrigatoriedade dos contratos, vincula exclusivamente as partes contratantes, não aproveitando nem prejudicando terceiros à relação jurídica, sendo que, em termos da relação jurídica tributária, este princípio se encontra vertido no n.º 4 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária, segundo o qual “A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.”;*
- b) Da análise do teor da adenda de 2021-02-15, constata-se que, na realidade, estamos perante um perdão concedido pela ... (cedente) à ... (cessionária) no pagamento da contrapartida (renda mensal) pela cessão de exploração, provocando, assim, uma dilação no prazo de término do contrato, pelo que a ...*

deveria ter continuado a emitir mensalmente fatura associada à renda de cessão de exploração estabelecida no artigo 13.º do Contrato de Cessão de Exploração;

- c) *Acréscce ainda o facto de, através de consulta às aplicações informáticas da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente em sede de IVA (e-Fatura e declarações periódicas do IVA), se ter constatado que a ... (cessionária), exerceu de forma normal/regular, entre janeiro de 2021 e março de 2022, a sua atividade principal (CAE 55111 – Hotéis com restaurante), ou seja, não se verificam, objetivamente, os motivos evocados pelo sujeito passivo na adenda ao Contrato de Cessão de Exploração celebrada entre as partes em 2021-02-15, na qual são evocados os “(...) efeitos da pandemia Covid-19 e nomeadamente o seu impacto persistente no setor do turismo (...)” como fundamento para que “(...) todos os valores relativos a contrapartida se seriam faturados a partir do mês do janeiro de 2021, ficaram sem efeito até ao próximo mês de março de 2022”;*
- d) *Pelo que, não existe, assim, qualquer fundamento para que a ... deixasse de emitir faturas subjacentes às rendas mensais do Contrato de Cessão de Exploração celebrado em 2019-06-01 com a ... e, conseqüentemente, deixasse de cumprir as suas obrigações declarativas em sede de IVA.*

19. A AT procedeu à correção do IVA por referência ao exercício de 2021, no valor total € 22.439,00, por falta de emissão das faturas pelas rendas devidas em contrato de cessão de exploração e correspondente falta de liquidação do imposto no total daquela importância, conforme quadro abaixo:

Mês de 2021/ Período de imposto	Base tributável não faturada/declarada	IVA não liquidado/declarado
Jul	16 260,16	3 739,84
Ago	16 260,16	3 739,84
Set	16 260,16	3 739,83
2021.09T	48 780,48	11 219,51
Out	16 260,16	3 739,84
Nov	16 260,16	3 739,84
Dez	16 260,16	3 739,83
2021.12T	48 780,48	11 219,51
Total		22 439,02

(cfr. RIT elaborado ao abrigo da OI 2022...)

20. A AR procedeu a correção do IVA por referência ao exercício de 2022, no valor total de € 11.219,51 por falta de emissão das faturas pelas rendas devidas em contrato de cessão de exploração e correspondente falta de liquidação do imposto no total daquela importância. (cfr. RIT elaborado ao abrigo da OI 2022...):

Mês de 2022/ Período de imposto	Base tributável não faturada/declarada	IVA não liquidado/declarado
Jan	16 260,16	3 739,84
Fev	16 260,16	3 739,84
Mar	16 260,16	3 739,83
2022.03T	48 780,48	11 219,51

(Cfr. RIT emitido ao abrigo da OI2022...)

21. No seguimento de tais correções foi a Requerente notificada das demonstrações de liquidação de IVA e demonstrações de acerto relativas aos períodos de IVA que se identificam de seguida:

- Liquidação n.º ... relativa ao período 2021.09T, donde resulta o valor de € 6.991,75, a pagar pela Requerente; (cfr. Doc. 4)
- Liquidação n.º ..., relativa a juros compensatórios por retardamento da liquidação do IVA do período 2021.09T, donde resulta o valor de € 294,22, a pagar pela Requerente; (cfr. Doc. 5)
- Liquidação n.º ..., relativa ao período 2021.12T, donde resulta o valor de € 10.977,42, a pagar pela Requerente; (cfr. Doc. 6)
- Liquidação n.º ..., relativa a juros compensatórios por retardamento da liquidação do IVA do período 2021.12T, donde resulta o valor de € 357,29, a pagar pela Requerente;(cfr. Doc. 7)
- Liquidação n.º ..., relativa ao período 2022.03T, donde resulta o valor de € 6.486,20, a pagar pela Requerente;(cfr. Doc. 8)

- Liquidação n.º ..., relativa a juros compensatórios por retardamento da liquidação do IVA do período 2022.03T, donde resulta o valor de € 167,39, a pagar pela Requerente; (cfr. Doc. 9)
- Liquidação n.º ..., relativa ao período 2022.06T, correspondente a acerto na liquidação desse período, donde resulta um o valor de € 163,27, a pagar pela Requerente;(cfr. Doc. 10);
- Liquidação n.º ..., relativa ao período 2022.09T, correspondente a acerto na liquidação desse período, donde resulta um o valor de € 439,89, a pagar pela Requerente. (cfr. Doc. 11).

22. O pedido arbitral foi apresentado em 15 de maio de 2023.

A.2 Factos não Provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal foram considerados provados.

A.3 Motivação da Matéria de facto

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias

soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a sua convicção relativamente à matéria de facto resultou da análise crítica dos documentos e informações constantes dos autos, do processo administrativo apenso, os quais não foram impugnados, bem assim como da posição assumida pelas partes nas respetivas peças processuais.

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 conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 317.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos autos, consideram-se provados com relevo para esta decisão arbitral, os factos acima elencados.

B. Do Mérito

Objeto dos Autos

Nos presentes autos está em causa, fundamentalmente, apurar se o não pagamento da contrapartida devida pela cessão da exploração de um estabelecimento, acordada pelas partes signatárias do Contrato, altera ou não a exigibilidade do imposto.

A questão a decidir é se os atos de liquidação de IVA sofrem de ilegalidade por violação de lei consubstanciada em erro nos pressupostos de facto e na errada aplicação do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA.

C. Do Direito

c.1 Ordem do conhecimento dos vícios

O artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) estabelece o seguinte:

Artigo 124.º

Ordem de conhecimento dos vícios na sentença

1 – Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 – Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;*
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.*

Este artigo 124.º do CPPT estabelece regras sobre a ordem de conhecimento de vícios em processo de impugnação judicial, que são subsidiariamente aplicáveis ao processo arbitral, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

No caso de vícios geradores de anulabilidade, a alínea b) do n.º 2 daquele artigo 124.º estabelece que se deve atender prioritariamente à ordem indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade.

No caso em apreço, a Requerente não imputa os vícios numa relação de subsidiariedade, pelo que poderá seguir-se a ordem que o Tribunal arbitral entender mas adequada.

Refere-se ainda que o tribunal deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, mas não tem que esgotar a análise da argumentação das partes, tem

apenas apreciar todas as questões que devam ser conhecidas, ponderando os argumentos na medida do necessário e suficiente, e nesta tarefa o Tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação e aplicação das regras de direito, pelo que os argumentos, motivos ou razões jurídicas não o vinculam.

Interessa começar por efetuar o devido enquadramento jurídico da questão.

C.2 Enquadramento jurídico

Direito da União Europeia – Diretiva IVA 2006/112/CE

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva IVA:

“Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

(...)

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;”

(...)

O artigo 26.º, n.º 1, dessa diretiva dispõe:

“São assimiladas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

a) A utilização de bens afetos à empresa para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA;

b) A prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo, para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa.”

Nos termos do artigo 62.º da referida diretiva:

“Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

1) *'Facto gerador do imposto', o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;*

2) *'Exigibilidade do imposto', o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido"*

O artigo 63.º da diretiva IVA dispõe que *"o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços"*.

Nos termos do artigo 65.º da mesma diretiva, *"em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido"*.

O artigo 73.º da diretiva IVA prevê:

"Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações."

O artigo 75.º da diretiva IVA dispõe:

"Nas prestações de serviços que consistam na utilização de um bem afeto à empresa para uso privado e às prestações de serviços efetuadas a título gratuito, referidas no artigo 26.º, o valor tributável é constituído pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços."

O artigo 80.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe que, a fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para que, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que envolvam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado-Membro, o valor tributável seja o valor normal da operação, nos casos que enumera.

O Direito nacional (CIVA)

Nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do CIVA “*são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens*».

(...)

O n.º 2 do Artigo 4º do CIVA dispõe:

“Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso”

(...)

b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma;

(...)

Para efeitos de IVA, o conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica que não sejam definidas como transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de bens.

Nas situações em que o contrato determina que o cessionário fica autorizado por determinado período de tempo e mediante o pagamento de um certo montante a utilizar todos os equipamentos e utensílios, com vista à exploração económica do estabelecimento, os quais restituirá, finda a cessão, em bom estado de conservação, estamos perante uma cessão de exploração temporária que configura uma prestação de serviços sujeita a IVA nos termos previstos na alínea a) do n.º1 do artigo 1º e n.º 1 do artigo 4.º, ambos do Código do IVA.

No âmbito da sua atividade a Requerente celebrou um contrato de cessão de exploração mediante o qual cedeu temporariamente e mediante uma retribuição o uso e fruição de uma unidade económica, constituída por espaço integrado de hotel com restaurante e bar, totalmente equipado, do qual faz parte o imóvel onde o estabelecimento está instalado.

Mediante a celebração da Adenda n.º 2 ao Contrato, em fevereiro de 2021, as partes acordaram o não pagamento da contrapartida devida pela prestação de serviços no período compreendido entre janeiro de 2021 e março de 2022, e acordaram na prorrogação da vigência do prazo do contrato por mais 14 meses.

A regra é a tributação das prestações de serviços efetuadas em território nacional a título oneroso, no entanto, em sede de IVA, são tributadas operações pelas quais não é recebida qualquer contrapartida, cuja tributação se encontra prevista no artigo 4.º n.º 2 do Código do IVA. Esta disposição prevê a tributação do chamado autoconsumo externo de serviços e tem a sua génese no artigo 6.º n.º 2, al. b) da Sexta Diretiva. O legislador da União Europeia com esta disposição visou combater a fraude e evasão fiscais, tributando consumos que decorram da desafetação à atividade produtiva.

Ora, inexistindo dissídio quanto à qualificação do Contrato sob escrutínio e não se discutindo que estamos perante uma prestação de serviços sujeita a IVA importa aferir se, no caso concreto, a prestação dos serviços realizada a título gratuito no período compreendido entre janeiro de 2021 e fevereiro de 2022 foi efetuada com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à empresa.

Relativamente à gratuitidade da prestação de serviços e respetiva tributação em IVA a AT defende que não se encontra vinculada à qualificação jurídica atribuída pelas partes ao negócio, que no seu entendimento consubstancia um perdão de rendas sujeito e não isento de tributação em sede de IVA.

Adicionalmente, na Resposta apresentada, a AT sustentou que no caso de perdão da contraprestação devida pela prestação de serviços efetuada a sujeição e exigibilidade do IVA não se altera e, em defesa da sua tese invocou o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, de 28-03-2019, no âmbito do Processo 123/14.9 BELLE cuja matéria de facto é totalmente distinta da objeto dos presentes autos, uma vez que neste processo foi efetuada uma prestação de serviços onerosa sendo devida uma comissão (preço) que a devedora não pagou e a prestadora não emitiu a respetiva fatura nem liquidou o IVA.

Efetivamente, o *nomen iuris* atribuído pelas partes ao contrato não é determinante para a respetiva qualificação e, ao abrigo do n.º 4 do artigo 36 da LGT também não vincula a AT, havendo, por isso, que ponderar o concreto clausulado dele dimanante e interpretar a vontade das partes.

Atendendo ao clausulado da Adenda n.º 2 ao Contrato de Cessão de Exploração foi declarado pelas Partes: “(...) *devido à situação mundial atual e devido aos efeitos da pandemia Covid-19 e nomeadamente ao seu impacto persistente no setor do turismo, que todos os valores relativos à contrapartida se seriam faturados a partir de janeiro de 2021, ficaram sem efeito até março de 2022. Assim não haverão valores correspondentes à contrapartida desde janeiro de 2021, até março de 2022*”.

Na alteração ao artigo 32.º foi acordado que *considerando a alteração ao artigo 13.º que concede o perdão das contrapartidas desde 01/01/2021 até 28/02/2022, (...) o contrato se prolongaria por mais 14 meses a título de compensação pelo perdão concedido.*

Interpretar uma declaração negocial é a atividade tendente a determinar o que as partes quiseram ou declararam querer, nesta tarefa o interprete está vinculado às diretrizes decorrentes das regras sobre a interpretação da vontade das partes constam dos artigos 236º a 239.º do Código Civil.

Do citado artigo 236º, do Código Civil resultam as seguintes regras gerais de interpretação, aplicáveis caso a caso:

a) Se os sujeitos do negócio atribuem ambos à declaração negocial um sentido coincidente, a declaração negocial vale com esse sentido, mesmo que esse sentido não se encontre espelhado no conteúdo objetivo da declaração negocial ou só o esteja de modo imperfeito;

b) Se o declaratário ou destinatário da declaração conhecer a vontade real do declarante, isto é o sentido atribuído à declaração negocial pelo respetivo declarante, a declaração negocial vale com esse mesmo sentido;

² Alteração ao artigo 13.º do Contrato de Cessão de Exploração

c) Não se provando o sentido da vontade real do declarante ou não se provando o seu conhecimento pelo declaratário (ou destinatário), aplica-se o princípio da impressão do destinatário consagrado no n.º 1 do artigo 236º, ou seja, a declaração vale com o sentido que o declaratário real lhe daria se fosse uma pessoa razoável, ponderada, diligente e de boa-fé;

d) Este sentido só é de excluir se o declarante, agindo de forma razoável e de boa-fé, não pudesse, de todo, contar com ele, em conformidade com o preceituado na parte final do n.º 1 do artigo 236º.

Lidas as declarações negociais com o crivo do critério do sentido atribuído por um declaratário normal e analisando-as de forma conjugada, sistémica, histórica e teleológica, ou seja, lido o clausulado da Adenda n.º 2 à luz das circunstâncias de tempo modo e lugar a sua celebração, entende o Tribunal que a vontade das Partes foi instituir a gratuidade da prestação de serviços no período compreendido entre janeiro de 2021 e março de 2022.

Vejamos, ainda que sumariamente, o enquadramento conjuntural da outorga das Adendas n.º e 1 e 2 ao Contrato de Cessão de Exploração.

A 13 de março de 2020 foram estabelecidas medidas excecionais e temporárias relativas à situação epidemiológica do novo Coronavírus - COVID 19, atendendo à emergência de saúde pública de âmbito internacional, declarada pela Organização Mundial de Saúde, no dia 30 de janeiro de 2020, bem como à classificação do vírus como uma pandemia, no dia 11 de março de 2020³.

O Presidente da República decretou o estado de emergência em 18 de março de 2020⁴ e, ato contínuo, o Governo impôs o primeiro confinamento restringindo a liberdade de circulação dos cidadãos e determinou o encerramento de prestações de serviços em estabelecimento abertos ao público⁵.

A atividade das instalações hoteleiras foi excecionada do regime de encerramento, nomeadamente porque prestam serviços a hóspedes em regime de quarto/habitação, pese

³ Decreto-Lei n.º 10-A/2020

⁴ Decreto do Presidente da República n.º 14-A/2020, de 19 de março

⁵ Decreto n.º 2-A/2020, de 20 de março

embora as que se mantiveram abertas ao público tenham funcionado com enormes restrições e, inicialmente, poucos apoios, tendo sofrido quebras expressivas em termos de receitas⁶.

No dia 6 de novembro de 2020, o Presidente da República decretou o terceiro Estado de Emergência⁷ desde o início da pandemia de COVID-19, e o Governo avançou com um novo confinamento geral que entrou em vigor no dia 15 de janeiro de 2021 o qual veio a terminar em maio de 2021, com uma abertura gradual dos serviços e diferentes limitações ao direito de deslocação.

No âmbito da situação vivida em Portugal devido à pandemia resultante do coronavírus, foram implementadas uma série de medidas de âmbito nacional e regional para ajudar as empresas e outras entidades da economia a ultrapassarem os efeitos provocados pela pandemia que quase paralisou a sociedade e a economia.

O legislador adotou várias leis excecionais e temporárias, entre as quais a Lei n.º 4-C/2020, de 6 de Abril, que estabeleceu um regime excecional para as situações de mora no pagamento da renda devida nos termos de contratos de arrendamento urbano habitacional e não habitacional, no âmbito da pandemia COVID-19, prevendo o diferimento das rendas vencidas durante o estado de emergência.

Tal regime estende a sua aplicação, com as necessárias adaptações, a outras formas contratuais de exploração de imóveis, como é o caso do contrato de cessão de exploração que acarrete a exploração de um imóvel.

O regime em causa apenas se aplicou: aos estabelecimentos abertos ao público destinados a atividades de comércio a retalho e de prestação de serviços encerrados ou que tenham as respetivas atividades suspensas e aos estabelecimentos de restauração e similares, incluindo nos casos em que estes mantenham atividade para efeitos exclusivos de confeção destinada a consumo fora do estabelecimento ou entrega no domicílio.

⁶ Artigos do Jornal Público consultável em <https://www.publico.pt/2021/01/15/economia/noticia/alojamentos-turisticos-lisboa-porto-sofrem-maiores-quedas-novembro-1946443> e <https://www.publico.pt/2021/01/15/economia/noticia/hoteis-contestam-confinamento-so-refeicoes-servico-quartos-1946529>

⁷ Decreto do Presidente da República n.º 51-U/2020

Outra das medidas implementadas pelo Governo neste contexto inusitado e com consequências graves para a economia⁸, foi o regime excecional de proteção dos créditos das famílias, empresas e outras entidades, vulgarmente conhecido por regime das moratórias legais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10-J/2020, de 26 de março que, entre outras medidas, instituiu uma moratória legal, que abrangeu os contratos de locação financeira, com o intuito de suspender durante o período em que vigorou a medida sob análise, o pagamento do capital, das rendas e dos juros com vencimento previsto até ao término desse período, e cuja aplicação estava dependente da verificação dos requisitos enunciados neste diploma.

Contudo, o contrato em apreço nesta ação não é enquadrável nos regimes acima mencionados, estando vedada a respetiva aplicação por analogia, dado tratar-se de um regime jurídico de natureza excecional (artigo 11.º do Código Civil).

No entanto, decorre da leitura das Adendas ao Contrato de Cessão de Exploração, com ênfase no teor da Adenda n.º 2, celebrada em fevereiro de 2021, plena fase do terceiro estado de emergência, num contexto tremendamente difícil e de grande imprevisibilidade, que as Partes adequaram os termos do contrato de cessão de exploração às contingências sentidas pela atividade hoteleira com o objetivo de promover a sobrevivência económica das empresas e salvaguardar postos de trabalho.

Foi com estas finalidades em vista e tendo como pressupostos a realidade vivida durante o surto pandémico, que as Partes celebraram a Adenda n.º 2 ao Contrato na qual quiseram replicar os termos das moratórias concedidas e impulsionadas pelo Estado Português em diversos setores da economia, pese embora se tenham expressado de forma imperfeita e a solução encontrada, de suspensão dos pagamentos indevidamente apelidada de perdão, não corresponda exatamente ao regime das moratórias legais.

Não se vislumbrando dos factos alegados pelas partes que a gratuitidade da prestação de serviços serviu para satisfazer necessidades particulares do seu titular ou do pessoal, não tendo sido aventada a existência de fraude fiscal ou evasão fiscal e considerando que uma prestação de serviços gratuita não é por natureza destinada a fins alheios à empresa, importa

⁸ N.º 3 do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 10-J/2020

aferir se o cumprimento da Adenda n.º 2 ao Contrato de Cessão de Exploração, mediante a qual foi acordado o não pagamento de rendas pela cessionária durante um determinado período de tempo com a prorrogação do prazo do contrato por igual período, preenche o conceito de fim alheio à empresa.

A este propósito, refere-se no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 11.12.2008, Danfoss e AstraZeneca, C-371/07:⁹ *“O objectivo desta disposição é garantir a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem ou que fornece serviços para o seu uso privado ou o do seu pessoal, por um lado, e o consumidor final que adquire um bem ou um serviço do mesmo tipo, por outro (...)”*¹⁰

No acórdão do TJUE, Hotel Scandic Gåsabäck, Processo C-412/2023 “refere-se que “O artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva impede que um sujeito passivo ou um membro do seu pessoal obtenham isenção do imposto pelas prestações de serviços do sujeito passivo pelas quais um particular deveria pagar IVA.”.

Segundo o TJUE deve considerar-se que *os bens ou serviços são utilizados para fins alheios à empresa quando se destinam a fins privados do sujeito passivo, do seu pessoal ou de terceiros* (cf. Acórdão de 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95). No entanto, o TJUE entendeu, ainda, neste acórdão, que *o artigo 26º da Diretiva IVA deve ser entendido no sentido em que um benefício pessoal para o sujeito passivo, para o seu pessoal ou para um terceiro deve ser considerado meramente acessório, caso exista uma necessidade direta da empresa na prestação de serviços em causa.”*

Resulta da jurisprudência do TJUE que, para aferir se determinada prestação de serviços gratuita efetuada pelo sujeito passivo é realizada para fins alheios à empresa, há que verificar

⁹ ECLI:EU:C:2008: 711, n.ºs 46 e 48

¹⁰ v., neste sentido, acórdãos de 26 de Setembro de 1996, Enkler, C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 35; de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck, C-258/95, Colect., p. I-5577, n.º 25; de 17 de Maio de 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, Colect., p. I-4049, n.º 56, bem como de 20 de Janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Colect., p. I-743, n.º 23) (...)

se a prestação de serviços é realizada para fins privados do sujeito passivo, do seu pessoal ou de terceiros.

Com refere Patrícia Noiret da Cunha¹¹:

“A alínea b) do n.º 2 do presente artigo equipara a prestações de serviços as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma. Neste caso, a onerosidade não é condição essencial da incidência objectiva.

Os serviços prestados para fins alheios à empresa são os que se destinam a consumo sem carácter empresarial, quer se trate de um consumo final do sujeito passivo, dos empregados ou de terceiros.”

Transpondo para o caso *sub Júdice* trata-se de saber se a prestação de serviços gratuita ocorrida num período limitado no tempo, coincidente com a pandemia da doença por coronavírus 2019 (Covid-19) em que foram implementadas medidas e soluções também elas excepcionais, reveste ou não, a natureza de operação para "*fins alheios à empresa*" impondo-se, desde logo, saber se há um interesse da empresa em causa nesta prestação de serviços gratuita.

À última questão colocada respondemos afirmativamente. Efetivamente a manutenção da prestação de serviços gratuita, mantendo a cessionária a obrigação de pagar as despesas decorrentes da exploração do estabelecimento hoteleiro (unidade compreendida por hotel, restaurante e bar), com a consequente prorrogação do prazo do contrato por igual período, num contexto pandémico que abalou a economia, e muito especialmente os setores da hotelaria e restauração, atividades fortemente afetadas pela declaração do estado de emergência, pelos confinamentos obrigatórios e pelas restrições impostas à circulação de pessoas, foi a forma que as Partes encontraram para assegurar a continuidade das suas atividades para o futuro, circunstância que constitui um indício de que a estipulação do não pagamento das “rendas” em causa foi não foi efetuada para fins estranhos à empresa.

¹¹ Patrícia Noiret da Cunha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2004, p. 128.

Por outro lado, compulsados os Relatórios de Inspeção Tributária, decorre que a AT não demonstrou, ainda que de forma indiciária, ao contrário do que era o seu ónus atento o disposto no artigo 74.º da LGT, que a prestação de serviços em causa visou lesar, patrimonialmente o erário público e respeitava a fins alheios à Requerente.

Por conseguinte, não estando em causa serviços prestados a título oneroso ou serviços gratuitos equiparados a serviços prestados a título oneroso, os serviços *sub judice* não configuram uma operação tributável sujeita a IVA.

C.3 Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral por erro nos pressupostos de facto e vício de violação de lei, que impede a prática de novo ato com o mesmo sentido, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões suscitadas pela Requerente¹².

VII. Dos Juros indemnizatórios

Pede a Requerente o reembolso de todos os valores “*que venha a pagar na decorrência das liquidações*”, não fazendo prova do pagamento de qualquer quantia.

dos montantes pagos, seja a título do imposto pago, seja dos correspondentes juros compensatórios e coimas, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, dando cumprimento ao disposto no artigo 100º da LGT, conforme acima analisado.

Nos termos desta alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, independentemente de a ilegalidade ser ou não imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira, há direito da Requerente a juros, em caso de procedência do pedido que determine a ilegalidade da liquidação.

¹² Artigo 24.º do RJAT n.ºs 1 e 4.

Dispõe ainda a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que a AT fica vinculada a, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”, o que inclui “*o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”

O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que impõe a *plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios*, no caso de procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há lugar ao reembolso dos montantes pagos, seja a título de imposto pago, seja dos correspondentes juros compensatórios e coimas, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que remete para a Lei Geral Tributária e para o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

VIII. Decisão

Nestes termos, em conformidade com o acima exposto, decide-se, julgar procedente o pedido de pronuncia arbitral e, em consequência:

- a. Declarar a ilegalidade e, conseqüentemente, anular e as liquidações de IVA impugnadas, dos juros compensatórios e demonstração de acerto de contas;
- b. Condenar a Requerida a restituir as quantias que tenham sido indevidamente pagas pela Requerente;
- c. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre as quantias pagas pela Requerente a título de imposto na decorrência das liquidações impugnadas, nos termos legais.

IX. Valor do processo

Fixa-se em € 25.877,43 (vinte e cinco mil oitocentos e setenta e sete euros e quarenta e três cêntimos) nos termos do disposto nos artigos 315.º do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT bem assim como do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

X. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.530,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de fevereiro 2024

A Árbitra Singular

Cristina Coisinha