

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 160/2025-T

Tema: locação e contratos atípicos; isenção ou não de IVA; prova; art. 9.º, n.º 29, do CIVA

Sumário:

I – Os arrendamentos passivos por mera disponibilização do espaço estão sujeitos, mas isentos de IVA (art. 9.º, n.º 29, do CIVA); os “arrendamentos dinâmicos”, com e disponibilização de serviços para além do espaço estão sujeitos e não isentos de IVA

II – Perante a prova efetuada, não se provou que o arrendamento se cindiu a mera disponibilização do espaço, mas que abrangeu um feixe autónomo de serviços vários prestados pelo requerente aos seus clientes (lojistas).

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Tomás Cantista Tavares, em arbitragem singular, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decide o seguinte:

I – Relatório

1. A... UNIPessoal, LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º ..., ...-... ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o n.º ...

veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade

da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., que apreciou a legalidade das liquidações adicionais (também sindicadas neste processo) de IVA n.º ... do período 2101M, n.º ... do período 2102M, n.º ... do período 2103M, n.º... do período 2107M, n.º ... do período 2109M, n.º ... do período 2110M, n.º ... do período 2112M, n.º ... do período 2201M, n.º ... do período 2202M, das demonstrações de liquidação de IVA n.º 2024 ... do período 202112, n.º

2024 ... do período 202107, n.º 2024 ... do período 202108, n.º 2024 ... do período 202111, n.º 2024... do período 202202, n.º 2024... do período 202204, n.º 2024 ... do período 202205, n.º 2024 ... do período 202206, n.º 2024 ... do período 202207, n.º 2024 ... do período 202208, n.º 2024 ... do período 202209, n.º 2024 ... do período 202210, n.º 2024 ... do período 202211, n.º 2024 ... do período 202212, das demonstrações de liquidação de juros n.º 2024 ... do período 202107, n.º 2024 ... do período 202108, n.º 2024 ... do período 202111, n.º 2024 ... do período 202202, n.º 2024 ... do período 202204, n.º 2024 ... do período 202205, n.º 2024 ... do período 202206, n.º 2024 ... do período 202207, n.º 2024 ... do período 202208, n.º 2024 ... do período 202209, n.º 2024 ... do período 202210, n.º 2024 ... do período 202211, n.º 2024 ... do período 202203, das demonstrações de acerto de contas n.º 2024 ... do período 202101, n.º 2024 ... do período 202102, n.º 2024 ... do período 202103, n.º 2024 ... do período 202107, n.º 2024 ... do período 202107, n.º 2024 ... do período 202108, n.º 2024 ... do período 202108, n.º 2024 ... do período 202109, n.º 2024 ... do período 202110, n.º 2024 ... do período 202111, n.º 2024 ... do período 202111, n.º 2024 ... do período 202112, n.º 2024 ... do período 202202, n.º 2024 ... do período 202202, n.º 2024 ... do período 202204, n.º 2024 ... do período 202204, n.º 2024 ... do período 202205, n.º 2024 ... do período 202205, n.º 2024 ... do período 202206, n.º 2024 ... do período 202206, n.º 2024 ... do período 202207, n.º 2024 ... do período 202207, n.º 2024 ... do período 202208, n.º 2024 ... do período 202208, n.º 2024 ... do período 202209, n.º 2024 ... do período 202209, n.º 2024 ... do período 202210, n.º 2024 ... do período 202210, n.º 2024 ... do período 202211, n.º 2024 ... do período 202211, n.º 2024 ... do período 202212, n.º 2024 ... do período 202202, n.º 2024 ... do período 202202, n.º 2024 ... do período 202208, n.º 2024 ... do período 202208, n.º 2024 ... do período 202207, n.º 2024 ... do período 202207, n.º 2024 ... do período 202207, n.º 2024 ... do período 202206, n.º 2024 ... do período 202206, n.º 2024 ... do período 202205, n.º 2024 ... do período 202205, n.º 2024 ... do período 202205, n.º 2024 ... do período 202204, n.º 2024 ... do período 202202, n.º 2024 ... do período 202203, n.º 2024 ... do período 202203, n.º 2024 ... do período 202212, n.º 2024 ... do período 202201, n.º 2024 ... do período 202112, n.º 2024 ... do período 202110, n.º 2024 ... do período 202109, n.º 2024 ... do período 202109, n.º 2024 ... do período 202103 e n.º 2024 ... do período 20210, no montante total de 26.088,67 €

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro acima identificado, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo

manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. O Tribunal Arbitral singular ficou constituído em 30 de abril de 2025.

5. A Requerida apresentou a resposta, por impugnação, e juntou o processo administrativo.

6. Foi realizada a reunião do art. 18.º do RJAT e ouvidas as testemunhas arroladas pela requerente; as partes apresentaram alegações finais escritas, com argumentos similares aos descrito nos seus articulados anteriores.

7. O tribunal arbitral foi regularmente constituído. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). O processo não enferma de nulidades.

A requerente alega, em síntese, o seguinte:

Celebrou contratos de arrendamento com várias lojistas – que devem estar isentos de IVA, nos termos do art. 9.º, n.º 29.º do CIVA. Trata-se de meros contratos de arrendamento, paredes nuas, em que as lojas estavam em toscos aquando da respetiva celebração; não se prestaram quaisquer serviços, com utilidade comum aos lojistas; que tinham total liberdade para decidir os horários de funcionamento. E por outro lado, durante e após o COVID decidiu não cobrar as quantias pelos serviços comuns, atendendo ao prejuízo que os arrendatários sofreram com o COVID.

A requerida alega, em síntese, o seguinte:

A requerente não celebrou meros contratos de arrendamento, apenas com disponibilização de espaço, mas têm acoplados vários serviços comuns: os locatários (e seus clientes) têm direito de acesso a áreas comuns (corredores, instalações sanitárias e ao estacionamento); por outro lado, beneficiam de serviços e estruturas de apoio à área comercial – limpeza, manutenção e conservação dos equipamentos comuns; permite-se que os arrendatários usem a insígnia da requerente, na sua política comercial; e nalguns casos beneficiam do fornecimento de água potável. A AT chega a estas conclusões, pela análise dos contratos com os lojistas, usualmente designados por “contrato de utilização de loja em área comercial”, nomeadamente da respetiva cl. 2ª; existe, além disso, um regulamento que regula os termos da disponibilização dos espaços nas frações: esse regulamento fala da comparticipação dos lojistas nas limpeza e segurança; como impede que os lojistas pratiquem quaisquer atos que possam prejudicar as demais frações. Donde, estas prestações estariam sujeitas e não isentas de IVA, por não aplicação do disposto no art. 9.º, n.º 29, do CIVA.

II – Decisão

A. Matéria de facto

A.1. Factos dados como provados.

- a) A requerente administra/explora o empreendimento denominado Piscinas ..., o qual inclui piscina municipal (por si explorada) e lojas e espaços comerciais destinados à atividade comercial e retalho e prestação de serviços diversos;
- b) Esta área comercial é um espaço composto por lojas, restauração e locais destinados a prestações de diversos;
- c) Em parte dos espaços está instalada a atividade da requerente e noutra parte estão instalados vários lojistas, com quem a requerente celebrou contratos designados, habitualmente, por “contrato de utilização de loja em área comercial”, com clausulado similar.
- d) No artigo 2.º desses contratos estipulava-se (a redação pode variar em detalhes, mas o conteúdo essencial é sempre este):

“A [A...] confere ainda à SEGUNDA, sem prejuízo da Atividade Comercial, dos demais lojistas e nos termos do Regulamento de Funcionamento e Utilização da Área Comercial das Piscinas ... (Anexo I), o direito de:

- a) Acesso para os fins apropriados às áreas de uso comum, designadamente aos corredores, às instalações sanitárias e ao estacionamento nas condições de operação que estiverem em vigor [...];*
- b) Beneficiar dos diversos serviços e estruturas de apoio da Área Comercial, nomeadamente serviços de limpeza, manutenção e conservação das partes e equipamentos de uso comum da Área Comercial e promoção do mesmo;*
- c) Beneficiar, querendo, do fornecimento de água potável;*
- d) Usar, em conjunto com as suas, a denominação e insígnia das Piscinas ..., mediante aprovação prévia e escrita pela [A...] [...].*

- e) o art. 3.º dos contratos indicam:

O SEGUNDO CONTRAENTE obriga-se a promover e a assegurar o funcionamento da loja que lhe é facultada no presente contrato segundo as boas regras do comércio de acordo com os condicionamentos inerentes e características do comércio integrado, em particular dos expressos no presente contrato e no Regulamento, e mantendo os mais elevados padrões de qualidade.

- f) O art. 7.º e 8.º estipulam – em relação ao preço:

7.^a 1. “A SEGUNDA CONTRAENTE pagará à primeira, pela utilização e acesos à loja e serviços facultados pelo presente contrato, uma retribuição periódica mensal no montante de € [...], sendo este valor atualizado anualmente [...]. [...]

8.^a 1. A SEGUNDA CONTRAENTE participará nas despesas e encargos com o funcionamento da Área Comercial, pagando mensalmente à PRIMEIRA CONTRAENTE: a) A quantia correspondente à percentagem do valor das despesas e encargos com o funcionamento e utilização da Área Comercial [40% das despesas totais + área da fracção E] / (soma das áreas de todas as fracções)].

g) o art. 9.º dispõe, entre outras coisas:

2. [...] a SEGUNDA CONTRAENTE será obrigada a entregar as chaves da loja à [A...] [...] a fim de verificar o seu estado, no tocante à conservação e funcionamento dos aparelhos e instalações existentes, sendo certo que aquela responderá pelo cumprimento de todas as obrigações decorrentes do presente contrato, sem prejuízo de ressarcir eventuais danos emergentes [...]

3. À [A...] [...] é conferido o direito de, na vigência do contrato alterar a disposição e arranjo exterior de qualquer das lojas da Área Comercial, independentemente do prévio consentimento da SEGUNDA.

4. A SEGUNDA CONTRAENTE reconhece expressamente o direito que assiste à [A...] [...] de inspecionar quaisquer equipamentos que se encontrem instalados ou se atravessarem por qualquer motivo na loja objecto do presente contrato e nesta realizar quaisquer obras que se mostrem necessárias, acautelando-se na medida do possível o funcionamento da loja. [...]

6. Sempre que o SEGUNDO OUTORGANTE queira realizar quaisquer obras ou trabalhos na fracção em causa, na fachada da mesma, colocar ou modificar tabuletas, reclamos luminosos, ou outras formas de publicidade deverá apresentar à [A...], para efeitos de autorização prévia por escrito, todos os elementos para que esta se possa pronunciar nomeadamente [...].

h) E o art. 19.º do contrato indica:

19.^a A [A...] por si ou por imposição da Câmara Municipal de ... poderá, a seu critério, e com vista ao aperfeiçoamento da Área Comercial e a uma melhor planificação e diversificação das lojas, alterar o plano de distribuição das mesmas, dividir ou reunir quaisquer lojas, bem como alterar as partes comuns da Área Comercial, sem que daí resulte qualquer direito para o SEGUNDO OUTORGANTE.”

i) O regulamento interno regula a utilização dos espaços das lojas, com os seus direitos e obrigações – e importa ter em conta as seguintes disposições:

Artigo 4.º

Os lojistas têm o direito de usar exclusivamente a sua fracção e de utilizar, conjuntamente, as áreas, equipamentos e serviços comuns existentes, nos termos do presente regulamento e da lei.

Artigo 8.º

As despesas efectuadas com vista ao normal funcionamento e manutenção das partes comuns serão suportadas pelos lojistas através do pagamento periódico de uma quota, em função da percentagem respectiva.

Artigo 9.º

A quota referida no número anterior destina-se ao pagamento das seguintes despesas:

- a) Limpeza;
- b) Segurança;
- c) Electricidade dos Espaços de Utilização Comum;
- d) Outras despesas que a empresa e os lojistas entenderem convenientes com prévio acordo destes.

j) Os contratos celebrados entre a requerente e os lojistas não são de mera locação passiva, mas incluem um feixe de direitos e obrigações, para promover uma gestão ativo e integrada do espaço, em benefício dos lojistas: desde a prestação de serviços com benefício coletivo (limpeza, segurança, estacionamento), que acrescem à renda propriamente dita; e utilização pelos lojistas (e seus clientes) dos espaços comuns; e com a possibilidade de utilizarem a insígnia da requerente. A requerente promove uma gestão integrada do espaço – até para valorização da infraestrutura que aí explora, as piscinas municipais.

k) No período de COVID – e após o pico da pandemia, com a abertura da economia – a requerente prescindiu de cobrar os valores variáveis do preço, associado a despesas comuns.

l) em sequência de inspeção tributária, a AT procedeu às liquidações de IVA agora contestadas.

m) Inconformada, a Requerente intentou reclamação graciosa; e do seu indeferimento deduziu o presente pedido de ação arbitral.

A.2. Factos dados como não provados

Não se provou que os contratos em causa sejam de mera locação.

A.3. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe 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).

Os factos pertinentes para o julgamento são escolhidos em função da sua relevância jurídica (art. 596.º do CPC).

E aqui existem duas versões dos antagónicas dos factos:

Por um lado, temos a prova documental: com toda a dinâmica dos contratos e do regulamento, que pende para concluir que não se trata de meros contratos de locação, nas designações, no seu conteúdo, na existência de regulamento interno, na prestação de serviços para la da disponibilização do espaço, na decomposição do preço em várias parcelas...

Do outro lado, temos a prova testemunhal: em que as testemunhas declararam, no fundo, que os contratos eram de mera locação; com inexistência de partes comuns; e não foram prestados quaisquer serviços por parte da requerente.

Mas os seus depoimentos não foram convincentes para o tribunal – essencialmente por três razões:

Primeira: as testemunhas são partes interessadas no processo em causa – sobretudo a primeira, B... (alto dirigente da requerente) e a segunda, C..., o dono da “...”, um dos lojistas.

Segundo: houve alguma contradição entre os depoimentos das testemunhas, que as descredibilizaram: por exemplo, no que concerne ao pagamento ou não de um preço para além da renda por disponibilização do espaço; e sobretudo porque atestaram que existe uma área comercial, com corredores, estacionamento, limpeza e manutenção – mas que apenas não foi cobrados nos anos em causa; há um jardim comum tratado pela requerente que suporta também o custo de alarme de porta, que beneficiam todas as frações; e a segunda testemunha indicou inclusive que os seus clientes são os clientes da A... .

Terceiro – e sobretudo: as testemunhas, sobretudo a primeira e terceira (D...) teriam de dar alguma explicação, com credibilidade, porque motivos existe uma total disparidade entre o descrito nos contratos e o que alegaram as testemunhas nos seus depoimentos. Não é crível que a requerente tenha uma prática totalmente desfasada do que estabeleceu nos contratos. Ainda se poderia admitir uma cedência pontual e casuística: mas nunca que a realidade esteja nos antípodas do estabelecido nos documentos escritos, com valor jurídico. E aqui, não há qualquer prova para tal hipotética explicação. Não é crível, em suma, que a praxe seja totalmente diversa do previsto nos documentos contratuais.

B. Do Direito

O ponto de partida para a decisão é a consideração de que o tribunal apenas pode sindicar a legalidade ou ilegalidade dos atos impugnados, à luz do objeto do processo, recortado pela fundamentação da AT e da argumentação jurídica delineada pela requerente (fora das situações de conhecimento oficioso).

A questão jurídica explica-se facilmente: tratando-se de locação simples, por mera disponibilização de espaço, sem serviços integrados, a prestação está sujeita, mas isenta de IVA, nos termos do art. 9.º, n.º 29, do CIVA.

Ao invés, há sujeição sem isenção de IVA se a prestação de serviços não se confina a isso, mas incorpora um feixe de outras prestações, numa lógica de ativa e integrada disponibilização do espaço, com prestação de serviços conexos e comuns (como a segurança, limpeza, estacionamento, jardins), com vista a uma gestão integrada do empreendimento, com vantagens para os lojistas, porque os seus clientes são atraídos por tal gestão dinâmica, em vantagens para todos. Quando tal ocorre, já não se aplica a isenção do art. 9.º n.º 29, do CIVA, mas o serviço está sujeito e não isento de IVA. O caso paradigmático são os contratos com lojistas de centros comerciais. Mas tal não se reduz a isso, mas aplica-se sempre que esse feixe de gestão ativa tenha autonomia e virtualidade para captar os lojistas e clientes. O que se indicia quando o pagamento do preço esteja decomposto ou inclua essas duas componentes: a disponibilização do espaço e o pagamento dos serviços comuns que beneficiam todos os lojistas, numa lógica de pernilagem.

Como se referiu na matéria de facto, não existe mera locação passiva, mas reais contratos de utilização de loja em área comercial. E, por isso, tais prestações estão sujeitas e não isentas de IVA.

Uma última palavra para o facto de a requerente ter optado por não as cobrar, no durante e após o covid e para minorar as perdas dos lojistas e temendo, porventura, que pudessem fazer cessar os contratos, dadas as dificuldades financeiras que os lojistas terão passado durante o Covid. Como o argumento foi gizado pela requerente, em termos económicos e fiscais, e sendo a prestação do preço unitária, a requerente limitou-se a diminuir o preço total da prestação dinâmica – e, por conseguinte, é devido IVA sobre o preço cobrados aos seus clientes.

Por todas estas razões, improcede a argumentação da requerente – e manter-se-ão os atos impugnados na ordem jurídica. E, com isso, as demais questões do processo estão prejudicadas, porque irrelevantes.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar:

- a) totalmente improcedente o pedido arbitral;
- b) declarar a legalidade dos atos tributários objeto desta ação arbitral;
- c) Condenar a requerente no pagamento da totalidade das custas do processo.

Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em € 26.088,67 €, nos termos do 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 e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Porto, 21 de agosto de 2025

Tomás Cantista Tavares