

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 7/2025-T

**Tema: n.º 29.º do art. 9.º do CIVA; Contratos atípicos; Transformação de contrato;
n.º 10.º do art. 9.º do CIVA.**

SUMÁRIO:

I-Estando em causa contratos mistos, com elementos de diversos tipos contratuais, especialmente de contrato de arrendamento e de contrato de aluguer, mas também de outros tipos, designadamente de cessão de estabelecimento e de prestação de serviços, de natureza diversa, entre os quais o de gestão, os mesmos, por atípicos, não se subsumem no conceito de “locação de bens imóveis” previsto no n.º 29, do art. 9.º, do CIVA, não beneficiando da isenção aí prevista.

II-Não tendo sido provada a ocorrência de transformação contratual do denominado contrato de aluguer em comodato, a contrapartida contratual do locatário é devida ao locador, constituindo rendimento para efeitos de IRC e prestação de serviços para efeitos de IVA, nos termos dos arts. 21.º do CIRC e 4.º do CIVA, respetivamente.

III-A prestação de serviços de levantamento de necessidades formativas efetuada por entidade legalmente certificada para a formação está relacionada com a prestação de serviços de formação que às mesmas se seguem, pelo que são conexos com estes e são indispensáveis pois sem o conhecimento das necessidades formativas não seria possível assegurar que a formação tivesse a mesma qualidade, beneficiando, consequentemente, da isenção de IVA prevista no n.º 10.º do art. 9.º do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. No dia 30.12.2024 a Requerente A..., LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ... e Dto. ...-... LISBOA, requereu ao CAAD, a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 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 que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação dos atos de autoliquidação de IRC dos exercícios de 2015, 2016 e 2017, no valor de:
-2015 – 8.116,51;

1.

-2016 – 16.237,20;

-2017 – 2.743,20.

E, bem assim, dos atos de autoliquidação adicional de IVA relativas aos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, no valor de:

-2015 – 110.758,5

-2016- 108.753,3

-2017 – 107.748,1

-2018 – 68.612,07

A Requerente, alegando ter pago o valor das liquidações em causa peticiona, ainda, o reembolso dos impostos pagos, no montante total de 422.968,90€, juntamente com os juros compensatórios pagos até à data da decisão.

A pretensão da Requerente havia já sido deduzida no Tribunal Tributário de Lisboa, tendo dado origem ao processo nº 1169/20.3BELRS, 3ª unidade Orgânica, e foi apresentado no CAAD ao abrigo do disposto no artº 268º, nº 3, da Lei n.º 82/2023.

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

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foram designados árbitros os signatários, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 10.03.2025.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

- a. Com referência aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018 veio a ora impugnante a proceder à entrega das declarações periódicas / anuais de substituição de IVA (2015 a 2018) e de IRC (2015 a 2017), que deram lugar às liquidações objeto do processo.
- b. Tais declarações periódicas de IRC e de IVA foram por si espontaneamente entregues, ainda que contra a sua vontade expressa, por receio de males maiores e sob pressão verbal dos agentes inspetores da AT, no âmbito do decurso de uma ação de inspeção externa realizada em 2019, a coberto das ordens de serviços n.ºs OI2018..., OI2018...; OI2018... e OI2019..., com referência aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, respetivamente, através das quais a Impugnante foi pressionada a proceder à correção de diversas situações pontuais em sede de IRC e de IVA, por alegado incumprimento das normas legais aplicáveis.
- c. Na sequência dessa ação de inspeção foi produzido relatório de inspeção, nos termos do qual foram propostas as seguintes correções pontuais concretas, em sede de IVA:
 - Alegada falta de liquidação de IVA na faturação emitida a título de cedência de espaços em imóveis próprios e / ou arrendados em regime de locação financeira, (anos de 2015 a 2018) ambos sítios na Rua ... n.º...º ... e Esq. E ..., nos anos de 2015 a 2018, no montante de (IVA alegadamente em falta) 449.420,00 euros;
 - Alegada falta de liquidação de IVA em faturação não emitida à sociedade B... LDA, (doravante “B...”) nos exercícios de 2015, 2016 e janeiro e fevereiro de 2017 – no montante de proveitos alegadamente em falta o valor total de 19.345,30 euros, com os fundamentos que constam do Relatório de inspeção.
 - Alegada falta de liquidação de IVA na faturação emitida como “consultadoria – diagnóstico e levantamento das necessidades de formação – 2016”, no montante de 17 250€, compreendendo o diagnóstico propriamente dito, instrumental, de levantamento das necessidades de formação profissional dos trabalhadores da sociedade sociedade C... LDA (doravante “C...”), ao abrigo do n.º 10 do art.º 9.º do CIVA, por alegada falta de enquadramento da formação por si realizada no exercício de 2016 no referido preceito, com os fundamentos que constam do Relatório de inspeção.
- d. Com o valor de regularização do *pro rata* definitivo no montante de -106.571,45 e o montante de 29.736,95 relativo a um documento corretivo (n.º ...), foram pagos os seguintes montantes de IVA:

- a. 2015 – 110.758,5
- b. 2016- 108.753,3
- c. 2017 – 107.748,1
- d. 2018 – 68.612,07

Tudo no valor total de 395.872,00€ nos quatro exercícios sob consideração. Estes valores, por cada ano, contêm quer o valor do IVA alegadamente em falta, relativos:

- À renda devida pelo aluguer das instalações da sociedade C... LDA e da sociedade B... LDA;
 - À renda devida pelo aluguer de equipamentos às sociedades B... e C..., e,
 - Ao valor do IVA, alegadamente em falta, relativo à atividade de consultoria e formação profissional.
- e. O valor total pago pela Impugnante em resultado das autoliquidações de impostos foi de 422.968,90, que se decompõe conforme segue:
 - a) 27.096,91 euros são relativos a IRC;
 - b) 395.872,00€ relativos a IVA.
 - f. Concluíram os serviços de inspeção que *“estamos perante contratos onde sobreleva a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação de espaço, nomeadamente, instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma atividade comercial e/ou industrial.”*
 - g. Pelo que foi considerado que nos contratos em causa se está perante contratos onde sobreleva outro tipo de serviços para além da mera locação de espaço, nomeadamente a locação de instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma atividade comercial e/ou industrial, pelo que, no caso, não se estaria perante a locação pura e simples do imóvel, mas de uma situação em que tal arrendamento proporciona ao locatário outro tipo de utilidades, em razão do equipamento nele instalado.
 - h. Com efeito, o argumento estrutural dos serviços de inspeção da AT é o que consta a fls. 21, (ponto 22) a saber: *“Ou seja, o conceito de paredes nuas não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário e utensílios. Está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor, a preparação para o exercício de uma atividade empresarial. Este conceito permite, desde logo, limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que a cedência do gozo do imóvel não é acompanhada*

de quaisquer bens do equipamento instalados nos imóveis ou acompanhados do fornecimento de imobiliário e/ou de outros utensílios e/ou serviços conexos com o usufruto do imóvel.”

- i. Sucede que a Impugnante entende que os serviços de inspeção da AT erraram na apreciação que fizeram dos factos relevantes, desde logo porque, ao contrário do que é referido, na data de celebração dos referidos contratos de arrendamento não se verificava a referida aptidão para o exercício de uma atividade empresarial e, no que à formação profissional respeita, as prestações de serviços de diagnóstico são prestações estritamente conexas com a formação isenta, devendo no seu conjunto ser havidas como isentas de IVA, como se passa a demonstrar.

ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DAS OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO / ARRENDAMENTO IMOBILIÁRIO E DE ALUGUER AUTÓNOMO DE EQUIPAMENTOS

- j. Ao abrigo das atividades estatutariamente permitidas no seu pacto social e no quadro da mais ampla liberdade de organização da sua atividade e estrutura empresarial do grupo D..., a Impugnante veio a ser constituída como a entidade do grupo onde, para além do exercício da atividade de formação profissional, foram centralizados os investimentos em imóveis e em equipamento destinados ao exercício das demais atividades do grupo.
- k. Nesse contexto organizacional, a Impugnante veio a celebrar três contratos de locação imobiliária passivo respeitantes a três frações do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua ..., n.º ..., em Lisboa.
- l. Tais frações sofreram, desde logo, as obras de adaptação estrutural necessárias em vista a restaurar a respetiva autonomia funcional, tornando cada uma dessas frações autónomas aptas à criação de gabinetes individuais para a prática da atividade de medicina dentária – mas nada mais do que isso – através da instalação de novas redes estruturais de gás, elétrica, de água e de ar comprimido.
- m. A atividade de medicina dentária, como é consabido, requer requisitos estruturais especiais, como sejam uma rede elétrica reforçada, com características que suportem as necessidades particulares do equipamento elétrico usado, para além das demais redes, sendo de destacar a necessidade de colocação de água e ar comprimido em todos os gabinetes médicos,

fundamentais para a prática desta atividade médica, conhecida que é a sua necessidade para o funcionamento do equipamento que especificamente lhes assiste.

- n. Tais redes não configuram, todavia, realidades componentes ou acessórias, ou meramente úteis, mas realidades integrantes do conceito de fração autónoma, pelo que tais frações foram efetivamente locadas pela Impugnante sem que fosse extravasado o conceito de "paredes nuas".
- o. Foram essas frações, dotadas dessas infraestruturas específicas estruturais, mas de paredes nuas que a ora Impugnante deu em locação imobiliária passiva às sociedades do grupo, suas locatárias, celebrando com elas contratos que a lei configura como sendo de locação pura, sem adição de quaisquer outros serviços, concedendo-lhes tão só o uso e gozo dessas frações vazias, mediante certa retribuição.
- p. Tratou-se de contratos *bilaterais*, *onerosos* (mediante pagamento de renda), *consensuais* (onde a obrigação surgiu no acordo de vontade), *comutativos*, *diferidos no futuro* e *solenes*, sem adição de aspetos ou características provenientes de quaisquer outros tipos contratuais, pelos quais passou a receber uma renda mensal fixa, desde a data da sua celebração inicial em 28.1.2009.
- q. Para além da locação passiva, a Impugnante celebrou ainda e de forma totalmente autónoma e independente, com as empresas suas associadas, no quadro da mais ampla liberdade de organização da atividade empresarial do grupo, e nos mais amplos poderes de celebração, de seleção e de estipulação contratual, contratos de aluguer de equipamento próprio, necessário (mas não completo) para o exercício da atividade de medicina dentária, que previamente adquiriu, pelos quais passou a receber autonomamente uma retribuição inicial mensal variável, indexada à utilização horária dos equipamentos no atendimento aos doentes, desde a data da sua celebração inicial em 28.01.2010.
- r. Em consequência da natureza específica de cada um dos tipos contratuais celebrados, a Impugnante veio a receber:
 - quanto à locação passiva, uma renda locatícia, devida pela cedência simples do gozo da coisa, paredes nuas, sem qualquer outra prestação de serviços associada, de forma direta ou indireta, isenta de IVA nos termos do art.º 9.º n.º 29 do CIVA;
 - quanto à cedência de equipamentos acessórios, pela sua utilização e em função desta, uma remuneração variável, sujeita a IVA nos termos gerais, acrescida de 23%;

- s. Trata-se, como se vê, de operações económicas distintas, autónomas, cuja autonomização decorre da vontade das partes e se encontra substanciada na celebração de dois tipos contratuais distintos, a saber: a locação de bens imóveis e o aluguer de equipamentos nelas instalados.
- t. O TJUE tem entendido que a operação de locação de bens imóveis, para poder beneficiar da isenção, deve reunir as características essenciais da locação, as quais incluem o direito de ocupar uma propriedade determinada como se se tratasse de um bem próprio e de excluir da mesma ou aí admitir outrem, bem como a tomada em consideração da duração dessa ocupação no consentimento das partes, em especial enquanto critério de fixação do preço; essas características devem, além disso, ser predominantes no contrato (...) isso significa excluir da isenção os contratos de locação que, se bem que partilhem de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviços conexa à fruição do imóvel, daí a necessidade de distinguir se a operação deve ser considerada como ocupação de um bem imóvel ou como um serviço prestado, em relação ao qual o bem imóvel constitui uma condição incidental, embora essencial (ver, por todos, o Acórdão do TJUE de 9.10.2001, proc.o C-409/98).
- u. Compulsado o teor dos contratos de locação aqui em causa, celebrados entre a Impugnante e as locatárias, conclui-se que os mesmos constituem verdadeiros e próprios contratos de locação imobiliária, sendo claro que possuem apenas e só a tipicidade própria do contrato de arrendamento de bem imóvel, não possuindo nenhuma cláusulas acessórias de serviços e/ou fornecimentos adicionais, autónomos ou não.
- v. Efetivamente, resulta do seu clausulado contratual, a expressa referência à sua exclusiva natureza; ao objeto locado e às prestações concretas devidas pelas partes, a saber: (1) a entrega de certo bem móvel corpóreo para que a contraparte o use e goze, e (2) o pagamento, pelo locatário, da renda estipulada.
- w. Em consequência do que antecede, a AT erra nos pressupostos de facto quando conclui que os contratos de locação celebrados no ponto 27, a fls. 23 do Relatório de inspeção, no sentido de que, citamos, *“os contratos de arrendamento celebrados não consubstanciam a “locação de bens imóveis” isentas”*.
- x. Como resulta do teor desses contratos de arrendamento, neles não é feita qualquer referência a prestações de bens e/ou fornecimento de bens (ou serviços) adicionais, para além daquelas que

são as prestações típicas num contrato de arrendamento de imóvel, pelo que fica demonstrado que a prestação de renda, contratualmente prevista a cargo da arrendatária, é a única prestação correspondente da disponibilização da fruição do local arrendado.

- y. E, assim, forçoso se torna concluir de que os contratos de arrendamento passivo celebrados são apenas e só isso mesmo, devendo as prestações recebidas considerar-se isentas de IVA à luz do disposto no art.º 9.º n.º 29.º do CIVA.
- z. Mas, mesmo que assim não se entenda, isto é, mesmo que se considere, como a AT o faz no seu Relatório de inspeção, a fls. 22, que as prestações de serviços autónomas, de aluguer de equipamentos, configuram, afinal, prestações acessórias ou conexas aos contratos de arrendamento de bens imóveis celebrados, ainda assim se terá que considerar, à luz da jurisprudência nacional e comunitária, que tais prestações de serviços de aluguer reúnem todas as condições para ser consideradas *outras prestações de serviços acessórias e instrumentais, que não possuem preponderância económica desses outros serviços em relação à locação.*” conforme decidido no Ac. do STA de 29.6.2011, proc. 0497/11.

QUANTO À ALEGADA FALTA DE LIQUIDAÇÃO EM FATURAÇÃO (PROVEITOS EM SEDE DE IRC) NÃO EMITIDA À B... NOS EXERCÍCIOS DE 2015, 2016 E JANEIRO E FEVEREIRO DE 2017

- aa. A suspensão da cobrança das rendas de aluguer de equipamentos por parte da Impugnante corporiza uma vontade comercial fundada na racionalidade económica e numa lógica integrada, de longo prazo.
- bb. Trata-se de uma opção económica e de gestão interna, em relação à qual a AT não pode vir impor a sua cobrança, simplesmente porque essa opção invade a esfera de liberdade económica da Impugnante, que tem merecido viva proteção dos tribunais superiores portugueses em inúmera jurisprudência e bem assim de toda a Doutrina.

- cc. A regra, defendida pela doutrina e por larga jurisprudência, é a de que não se permite à AT intrometer-se nas opções de gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios ou que tipo de negócios deve, em cada caso, celebrar, nem avaliar se tais negócios foram incorridos para a prossecução dos seus fins ou se para outros interesses alheios.
- dd. Por outro lado, a Impugnante invocou e invoca dificuldades financeiras e económicas relevantes por parte da B..., locatária, naquele período, como fundamento razoável, suficiente e economicamente relevante para fundamentar essa opção livre e determinada, tomada numa lógica integrada de grupo económico e no interesse da sobrevivência da atividade especificamente prestada por esta empresa, em virtude da sua manifesta relevância para o grupo D... .
- ee. Ora, competia à AT, segundo as regras gerais de fundamentação dos atos administrativos, fundamentar a sua posição por demonstrar a falta de um interesse económico objetivo, o que não fez.
- ff. Pelo que a correção incorre em manifesto vício de forma por falta de fundamentação e bem assim em violação de lei, por violação direta do disposto nos arts. 17.º e segs. e 23.º do CIRC, que não conferem à AT o poder de se imiscuir nos atos de gestão das empresas, o que aqui não foi respeitado, pelo que a correção realizada não pode subsistir.

QUANTO ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO E LEVANTAMENTO DAS NECESSIDADES DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL NO ÂMBITO DA MEDICINA DENTÁRIA

- gg. Tal como resulta dos seus estatutos, a Impugnante tem por objeto a atividade principal (CAE 085591) de prestação de serviços de formação profissional contínua em medicina dentária, e com carácter secundário, as atividades de arrendamento de bens imóveis, comércio e bem assim a prestação de serviços conexos, sendo uma entidade certificada pela DGERT – Dir. Geral do Emprego e das Relações Laborais, desde 4.2.2014 no âmbito da formação em medicina dentária (art.º 9.º n.º 10 do CIVA).

- hh. No caso, embora a Impugnante haja faturado, em separado, as atividades de elaboração de diagnóstico das necessidades formativas e, depois, os serviços de formação, na qualidade de entidade certificada propriamente dita, a verdade é que tanto a formação certificada propriamente dita, quanto a atividade de formação profissional prevista no art.º 9.º n.º 10 do CIVA estão isentas de imposto ao abrigo deste preceito legal.
- ii. As empresas associadas A... Lda. e C... Lda. não possuem nem as qualificações nem a certificação necessária para realização dos diagnósticos das necessidades de formação levados a efeito pela Impugnante, pelo que os serviços por si prestados eram estruturantes para efeitos de inventariação das necessidades objetivas daquelas, da estruturação das ações de formação profissional imprescindíveis para a prossecução das respetivas atividades.
- jj. Tal inventariação de necessidades era não só imprescindível à formação propriamente dita, como uma e outra atividade eram realizadas de forma sequente, havendo entre elas um nexo de causalidade direta e inelutável, em razão de serem incidíveis e parte do mesmo conjunto de serviços sujeitos a IVA (ainda que dele isentos) (Cfr. Ficha Doutrinária proc. 2391 de 25.8.2011 do CIVA e Ficha Doutrinária, proc. n.º nº 6428, despacho de 2015.03.27, do SDG do IVA, da AT).
- kk. Pelo que existe e está plenamente demonstrada a existência de um efetivo nexo de estreita dependência e causalidade entre a formação profissional efetivamente preparada e lecionada pela Impugnante e as necessidades formativas sentidas pelas empresas suas clientes atentas, por um lado, a evolução do mercado e, por outro, as características dos processos e metodologias requeridas para uma prestação de serviços de medicina dentária ao nível do Excelente.
- ll. É o que sempre resultaria seja pela natureza das coisas, seja pela doutrina e lei comunitária.
- mm. De facto, o art.º 134.º da Diretiva IVA (2006/112/CE do Conselho) determina que “*As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:*
Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;
(...)
- nn. De modo que o critério da lei é um critério assente na indispensabilidade e na conexão direta da prestação de serviços de diagnóstico e avaliação com a prestação de serviços de formação efetivamente realizada.

- oo. A Doutrina considera que para serem “qualificadas como indispensáveis, as operações acessórias devem ser de uma natureza e terem características tais que, sem recorrer a essas operações, não seria possível assegurar que o serviço principal de que o cliente beneficia tivesse uma valia equivalente, ou seja, por exemplo, que oferecesse a mesma qualidade”. (cfr. LAIRES, Rui - *A Noção de "Operações Estreitamente Conexas"* – Revista dos TOC, n.º 132, março. 2011, pág. 56 e 57).
- pp. Sem recorrer às operações de diagnóstico e avaliação das necessidades formativas, não seria possível assegurar que a formação profissional (o serviço principal) tivesse uma valia equivalente, ou seja, por exemplo, que oferecesse a mesma qualidade, por falta de conhecimento específico das necessidades reais, de conhecimento das prioridades quanto aos tratamentos e atos médicos mais estruturantes, e onde as necessidades formativas fossem maiores, para os profissionais de saúde que nela prestam serviços, atendendo ainda às características específicas dos tratamentos mais requisitados pelos seus clientes.
- qq. Termos em que as prestações de serviços certificadas de diagnóstico / avaliação das necessidades formativas por si realizadas, não podem deixar de ser havidas como prestações de serviços estritamente conexas e instrumentais, isentas de IVA, nos termos previstos seja na legislação comunitária seja na nacional, e no firme e pacífico entendimento jurisprudencial, administrativo e doutrinário sobre a matéria (cfr. Ficha Doutrinária proc. 2391 de 25.8.2011 do CIVA e Ficha Doutrinária, proc. n.º n.º 6428, despacho de 2015.03.27, do SDG do IVA, da AT).
- rr. Pelo que, as liquidações adicionais de IRC e de IVA que ora se impugnam enfermam de erro sobre os respetivos pressupostos de facto, assente em erro sobre o âmbito e alcance dos negócios jurídicos concretamente celebrados, de erro sobre os pressupostos legais, de erro sobre os factos, todos eles geradores de violação de lei por ofensa direta dos preceitos legais invocados, que as torna censuráveis e passivas de serem integralmente anuladas, o que se requer.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

-
- a. Os atos tributários contestados têm a sua fundamentação no RIT, fundamentação esta que demonstra a legalidade das liquidações e, para a qual se remete como parte da presente Resposta. Relativamente ao IVA, refira-se ainda o seguinte:
 - b. Examinada a argumentação da Requerente, verifica-se que a questão controvertida se prende com o enquadramento jurídico-tributário dos contratos realizados pela Requerente relativos à cedência de espaço, aluguer de equipamentos e consultoria, bem como a falta de regularização do IVA relativo à retificação do *pro rata* definitivo nos anos de 2015 a 2018.
 - c. Estatui o n.º 4 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária (LGT), sob a epígrafe “Constituição e alteração da relação jurídica tributária”, que “[a] *qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária*”.
 - d. O mesmo é dizer que, para efeitos de tributação, a Administração Fiscal não pode estar sujeita à qualificação que os contribuintes entendam atribuir aos seus negócios, tendo o poder e o dever de questionar e requalificar, quando necessário e apenas para efeitos de tributação, os negócios jurídicos realizados pelas partes, quando a substância dos mesmos assim o impõe.
 - e. Em sede de interpretação da vontade contratual das partes, releva a substância do negócio, através das características e conteúdos que lhe são impressos, em detrimento do nome que se lhe atribui.

FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA NA FATURAÇÃO EMITIDA COMO “CEDÊNCIA DE ESPAÇO” – 2015 A 2018

- f. Resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA, que a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.
- g. Contudo, tal locação de bens imóveis, apesar de sujeita, encontra-se isenta de imposto nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, não abrangendo, porém, a isenção:
 - a) as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;
 - b) a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos;

- c) a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;
- d) a locação de cofres-fortes;
- e) a locação de espaços para exposições ou publicidade.
- h. Esta norma, resultante da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), cuja interpretação estrita suscitou alguma diversidade de entendimentos ao nível das diversas legislações nacionais, deu origem, por parte do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) a um conceito de "locação de imóveis", em tudo semelhante ao existente na legislação nacional, nomeadamente, ao disposto no artigo 1022.º do Código Civil (CC), na redação dada pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano (NRAU).
- i. Com efeito, a legislação nacional, no citado artigo 1022.º do CC, define a locação de imóveis como “o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, neste caso um imóvel, mediante uma retribuição”, assumindo a denominação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis (artigo 1023.º do mesmo código).
- j. Dito de outro modo, um contrato de arrendamento de imóvel tem enquadramento na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, quando a característica predominante da operação económica consistir na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, considerando-se que a existência de factos que proporcionem a este qualquer valor acrescentado colocam a operação fora do âmbito de aplicação da citada isenção.
- k. Na prática, para efeitos de aplicação desta isenção, tem sido entendido que se deverá averiguar se o espaço locado se configura apenas como "paredes nuas" (caso em que aplicará a isenção), ou se estamos perante a locação de espaço devidamente apetrechado para o exercício de uma atividade económica, usufruindo o adquirente, além do espaço de diversos outros serviços, caso em que poderá não reunir as condições necessárias para manutenção da isenção.
- l. Assim, de acordo com a informação vinculativa n.º 15050 da Direção de Serviços do IVA, sancionada por despacho de 02/09/2019, a colocação passiva de um imóvel à disposição do locatário ("paredes nuas"), sem qualquer equipamento ou serviço associado, passível de

proporcionar ao locatário qualquer vantagem acrescida, ainda que aí venha a ser exercida uma atividade comercial ou industrial pelo inquilino (locatário), beneficia da isenção a que se refere a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sem prejuízo das exceções constantes dessa alínea 29) e antes indicadas.

- m. Já assim não será se estiver em causa a cedência de um espaço devidamente preparado para o exercício de uma atividade económica e não de um espaço de "paredes nuas". Nesta situação, o arrendamento não beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, estando as rendas, por força disso, sujeitas a IVA à taxa de 23%.
- n. Na data da celebração dos contratos de arrendamento, a A... já tinha assegurado a adaptação das infraestruturas dos imóveis cedidos que iriam ou já estavam a ser exercidas pelas sociedades “arrendatárias” (obras, serviços de água, luz, aquisição de equipamentos variados – médicos, de laboratório, aparelhos de ar condicionado), conforme comprova a sua contabilidade (integrando o seu Ativo) e os contratos celebrados com prestadores subcontratados (incluindo os consumos registados à data). Ou seja, o mínimo das condições para o exercício de uma atividade empresarial, que vão para além do conceito necessariamente restrito de “paredes nuas”, já estava assegurado nos imóveis cedidos;
- o. Com os contratos de arrendamento não foi cedida apenas o gozo dos imóveis (“paredes nuas”), mas antes foi proporcionado o gozo dos equipamentos e dos serviços nele instalados/asegurados, tanto à data da celebração dos contratos de arrendamento, como posteriormente;
- p. Logo, implica que a A... explora ativamente estes imóveis, pelo que o enquadramento apresentado não pode ser definido como arrendamento, mas como cedência de um estabelecimento ou cessão de exploração de estabelecimento.
- q. Nestes termos, analisada a factualidade constante do RIT e a prova obtida, não podemos deixar de concordar com as correções propostas, sendo as mesmas legítimas e legais.
- r. Assim, os contratos de arrendamento celebrados não consubstanciam uma “locação de bens imóveis” isenta para efeitos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, pelo que as operações económicas de arrendamento em análise constituem prestações de serviços sujeitas a IVA de harmonia com alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA NO ALUGUER DE EQUIPAMENTOS À B...
(FATURAÇÃO NÃO REALIZADA) EM 2015, 2016 E 2017 (JANEIRO E FEVEREIRO)

- s. No que concerne à questão da falta de liquidação de IVA no aluguer de equipamentos à B... (faturação não realizada) em 2015, 2016 e janeiro e fevereiro de 2017, tendo em conta o que consta do RIT, não poderia ter sido outra a atuação dos SIT.
- t. De facto, estatui a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA (sob a epígrafe “Obrigações em geral”):

“1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais:

(...)

b) emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;”

- u. Ora, dispõe o n.º 2 do artigo 30.º da LGT (sob o título “Objecto da relação jurídica tributária”) que “[o] crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária” e o seu n.º 3 que “[o] disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial”.
- v. Por outro lado, não podemos deixar de realçar o facto de estarmos perante empresas relacionadas.
- w. Não fora essa a circunstância, não se afigura plausível que, em condições normais de mercado, fosse concedida a mencionada “suspensão no pagamento da renda” mensal definida em contrato, mesmo que “a pedido da arrendatária”.

FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA NA FATURAÇÃO EMITIDA COMO
“CONSULTADORIA – DIAGNÓSTICO E LEVANTAMENTO DAS NECESSIDADES DE
FORMAÇÃO” – 2016

- x. Não obstante a referência expressa na norma, a qualificação das despesas como conexas com os serviços de formação deve atender aos critérios adotados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) em termos de jurisprudência, na interpretação das disposições da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28/11/2006 (Diretiva IVA), que enquadram as normas de isenção previstas no artigo 9.º e, mais especificamente, em relação ao conceito de "prestações de serviços conexas".
- y. No que se refere, especificamente, à alínea 10) do artigo 9.º, a mesma tem correspondência na alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA. Refira-se que o citado artigo 132.º, n.º 1, alíneas a) a n) da Diretiva IVA correspondem ao artigo 13.º, alíneas a) a n) da Sexta Diretiva.
- z. Tal como o Tribunal de Justiça já declarou, a alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da referida Diretiva não contém nenhuma definição do conceito de operações «estritamente conexas» com a formação (cf. acórdão de 20/06/2002, no processo C 287/00, n.º 46, ac. de 14/06/2007, no processo C-434/05, n.º 27, o ac. de 14/06/2007, no processo C 445/05, n.º 22, ou o ac. de 01/12/2005, C-394/04 e C-395/04, entre outros).
- aa. Todavia, resulta dos próprios termos dessa disposição que a mesma não visa prestações que não apresentem qualquer conexão com "a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional" (acórdão Horizon College, C434/05, n.º 27).
- bb. As prestações só são abrangidas pelo conceito de operações "estritamente conexas" com o ensino ou a formação, beneficiando assim do mesmo tratamento fiscal para efeitos da alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, quando forem efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino ou da formação, que constituem a prestação principal (cf. acórdão citado, n.º 28).
- cc. Resulta da jurisprudência que uma prestação pode ser considerada acessória de uma prestação principal quando constituir não um fim em si, mas o meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (cf. acórdão citado, n.º 29), desde que observadas as seguintes condições (cf. acórdão citado, n.ºs 33 a 46):

-Tanto a prestação principal de ensino ou formação, como a entrega de bens ou a prestação de serviços estreitamente conexas com essa operação, devem ser efetuadas por um dos organismos previstos na própria norma de isenção;

-Adicionalmente, como resulta da alínea a) do artigo 134.º da Diretiva IVA, cuja aplicação reveste carácter obrigatório para os Estados-Membros, as prestações de serviços estreitamente conexas só podem beneficiar da isenção se forem indispensáveis à realização dessas operações isentas;

-Por último, por força da alínea b) do artigo 134.º da Diretiva IVA, as referidas prestações de serviços não devem constituir, essencialmente, uma fonte de receitas suplementares, sendo realizadas em concorrência direta com empresas comerciais.

dd. Assim, as operações de consultadoria – diagnóstico e levantamento de necessidades de formação, são operações que não podem ser abrangidas pela isenção, uma vez que são prestações de serviços autónomas relativamente à formação, tendo terceiros como destinatários, pelo que, claramente, não têm relação direta com a atividade de formação isenta aos formandos.

5. Não havendo lugar a produção de prova constituenda, nem tendo sido suscitada matéria de exceção, por despacho arbitral de 21 de maio 2025, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste (vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT), foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, e determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas, no prazo de quinze dias a partir da notificação do despacho, sendo concedida à Requerida a faculdade de, caso assim o entendesse, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pelo sujeito passivo.

6. A impugnante apresentou alegações nas quais, no essencial, manteve as posições já sustentadas na petição inicial.

7. A Requerida apresentou, também, alegações, nas quais também manteve o já sustendo em sede de resposta, no essencial remetendo e dando por reproduzido o que naquela sede havia aduzido.

8. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

9. Cumpre solucionar as seguintes questões:

1) Ilegalidade das liquidações objeto do processo.

2) Direito da impugnante ao reembolso do imposto pago e aos juros compensatórios igualmente pagos até à data da decisão.

II – A matéria de facto relevante

10. Consideram-se provados os seguintes factos:

10.1. A Impugnante é uma sociedade comercial que se dedica à atividade de formação em medicina dentária, arrendamento, comércio e à prestação de serviços conexos, que tem vindo a exercer efetivamente de forma regular e contínua, estando enquadrada no IRC como uma entidade sujeita a imposto nos termos gerais e, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto que pratica operações tributáveis e operações isentas que não conferem direito à dedução.

10.2. A impugnante foi sujeita a uma ação de inspeção externa realizada em 2019, a coberto das ordens de serviços n.ºs OI2018..., OI2018...; OI2018... e OI2019..., com referência aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, tendo sido elaborado o respetivo projeto de relatório do

qual consta, além do mais, o seguinte:

II.3.1 – NATUREZA JURÍDICA, REPRESENTANTES LEGAIS, GERÊNCIA

Natureza Jurídica, Capital Social, Detentores do Capital, Responsáveis Técnicos

Trata-se de uma sociedade por quotas, registada desde 04/09/2009 na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, cujo capital social e seus detentores, quer atuais, quer à data a que se reporta o procedimento inspetivo, constam do quadro seguinte:

Quadro 1

Quadro 1						
À data do período inspedonado/ Atualmente	NIF	NOME	% detenção do Capital Social	Capital Social(€)	Data início	Tipo da Relação
Em 31-12-2015, 31-12-2016, 31-12-2017 e 31-12-2018 até à atualidade		H...	51%	2.550,00	07-09-2009	sócia-gerente a)
		L...	49%	2.450,00	07-09-2009	sócia-gerente a)
Total			100%	5.000,00		

- a) As duas sócias acumulam ambas o cargo de gerentes de direito da sociedade desde a sua constituição, ainda que seja conferido um direito especial de gerência à sócia H... conforme vem mencionado na certidão permanente.

Nos exercícios objeto de análise, a gerência de facto foi exercida pelas duas sócias-gerentes de direito da sociedade identificadas, conforme documentos que se juntam (ANEXO 1).

A elaboração da contabilidade dos exercícios em análise encontra-se a cargo do contabilista certificado,

J... (NIF).

A sociedade em análise é detentora de parte do capital social das seguintes sociedades relacionadas, nos seguintes termos:

INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA – DEPARTAMENTO B – DIVISÃO VI – EQ 62

→ Detém 75% do capital da sociedade B... LDA (NIF ...)
doravante B...) desde a sua constituição (02/05/2012);
→ Em 27/06/2017, adquiriu 29,4% do capital da sociedade C...
LDA (NIF ...) doravante C...), tendo aumentado a sua quota nesta
sociedade para 44,1% a partir de 25/04/2019.

II.3.2 – ATIVIDADE EXERCIDA, OBJETO SOCIAL, ENQUADRAMENTO FISCAL

Atividade Exercida e Objeto Social

Segundo informação constante nas bases de dados da AT, o contribuinte encontra-se enquadrado no CAE principal 085591 FORMAÇÃO PROFISSIONAL (CAE principal desde 2009-09-07) e nos CAEs secundários 077390 ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, N.E. (CAE secundário 1 desde 2017-06-30) e 068200 ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS (CAE secundário 2 desde 2017-06-30).

Analisada a certidão permanente da sociedade, importa sublinhar o seguinte:

- Desde a sua constituição até 27/06/2017, o seu **objeto social** era a "Formação contínua em medicina dentária, comércio e prestação de serviços conexos.";
- A partir de 27/06/2017, altera o seu **objeto social** para "Formação contínua em medicina dentária, comércio e P.S conexos, arrendamento de imóveis e aluguer de equipamento.".

A informação recolhida no âmbito do procedimento de inspeção permite aferir que a **atividade efetivamente exercida**, quer nos exercícios em análise, quer na atualidade, tem estado concentrada nas seguintes vertentes:

→ "Cedência de espaço" às duas entidades relacionadas, C... e B..., onde estas exercem as suas atividades de "clínica de medicina dentária" e "laboratório de próteses dentárias", respetivamente;

→ "Aluguer de equipamentos" às duas entidades relacionadas já mencionadas, conforme descritivo constante na faturação emitida e contratos celebrados, compreendendo aquela prestação mensal o débito do aluguer dos equipamentos médicos, informáticos e ares condicionados existentes na clínica médica/laboratório cedido;

→ Formação em medicina dentária, sendo o SP uma entidade formadora devidamente reconhecida, conforme certificado emitido a partir de 04/02/2014 pela DGERT (Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho);

INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA – DEPARTAMENTO B – DIVISÃO VI – EQ 62

→ Residualmente, a venda e comercialização de artigos médicos para medicina dentária.

As diferentes atividades operacionais são exercidas em 3 frações sitas na Rua [redacted] direito e esquerdo e o 1º direito, que são objeto de contratos de locação financeira celebrados pela [redacted] A... [redacted] com entidades financeiras, correspondendo aquela morada à morada da sede do SP. Sempre que necessário, recorre a salas em hotéis para exercer a sua atividade de formação.

Enquadramento Fiscal

Em sede de IVA, desde 07/09/2009 que se encontra enquadrado no regime normal de tributação¹, sendo um sujeito passivo misto que tem realizado simultaneamente operações que não conferem o direito à dedução e operações que conferem esse direito, encontrando-se obrigado, para efeitos do direito à dedução, à disciplina do artº23º do CIVA.

Em sede de IRC, sempre foi um sujeito passivo não isento nos termos do disposto na alínea a) do nº1 do artº2º do CIRC, enquadrado no regime geral de tributação definido no artº3, nº1, al. a) do mesmo diploma legal, sendo a sua matéria tributável determinada nos termos do artº15º, a que será aplicável a taxa de imposto prevista no artº87º, nº1, ambos do CIRC.

Os períodos de tributação coincidem com o ano civil.

(...)

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

Da análise efetuada no âmbito do procedimento de inspeção, com a profundidade que se considerou adequada, e considerando os esclarecimentos prestados, foram detetadas as situações irregulares que neste capítulo se descrevem e fundamentam e das quais resultam as correções que devidamente se quantificam.

Releva ainda referir que a fundamentação legal mencionada se reporta à legislação em vigor, à data dos factos.

III.1 – EM SEDE DE IVA

III.1.1 FALTA DE LIQUIDAÇÃO IVA NA FATURAÇÃO EMITIDA COMO “CEDÊNCIA DE ESPAÇO” – 2015, 2016, 2017 E 2018

A) Descrição dos Factos

1) A A... foi constituída em 04/09/2009 e um dos propósitos da sua criação foi centralizar nela todos os imóveis onde se encontram todas as empresas relacionadas a exercer a sua atividade – a C... com a sua “clínica de medicina dentária” e a B... como o seu “laboratório de próteses dentárias”, para além da própria A...

2) Assim, a A... celebra 3 contratos de locação financeira imobiliária em que adquire as seguintes frações sitas na Rua ... em Lisboa:

- Em 06/10/2009 celebra o contrato de locação financeira nº ... com o banco Santander Totta, adquirindo as frações respeitantes ao 6º direito e estacionamento (atual prédio urbano nº ... – frações “P” e “AP”);

- Em 13/10/2009 celebra o contrato de locação financeira nº ... com o banco Santander Totta, adquirindo a fração respeitante ao 6º esquerdo (atual prédio urbano nº ... – fração “O”);

- Em 14/05/2015 celebra o contrato de locação financeira nº ... com o banco BIC, adquirindo a fração respeitante ao 1º direito (atual prédio urbano nº ... – fração “F”). Sobre esta fração, foi ainda recolhido contrato promessa celebrado com a sociedade *Laboratório de Análises Clínicas Dr. ...* (NIF ...), em 19/01/2015, onde esta sociedade se comprometia a ceder a sua posição contratual à A... no contrato de locação financeira que recaía sobre esta fração;

3) Após a aquisição deste património imobiliário, a A... de imediato assume a sua gestão, como se demonstra (cfr. ANEXO 5):

→ Nos mapas de depreciações e amortizações modelo 32 do SP, para além da integração dos imóveis em questão no seu activo, é possível identificar a aquisição em 2009 de equipamento médico (“equipamento e software informático e médico” - € 207.683,51, “equipamento médico de rápida evolução técnica” - €30.000,00), aparelho de ar condicionado (€ 25.294,46), bem como as obras de construção civil realizadas em 2009 no 6º Esq/Dto (“Obras Edifício Rua ...” - € 290.503,05). Os mesmos mapas modelo 32 confirmam ainda que a A... continuou a integrar no seu activo desde 2009 a aquisição diversa de equipamento informático, médico, aparelhos de ar condicionado, forno e aspirador para laboratório e todas as obras de construção civil necessárias nos imóveis de sua propriedade, onde as 3 sociedades

relacionadas exercem a sua atividade. Uma última referência para as obras realizadas em 2015 no 1º Dto ("Obras Edifício Rua [redacted] – € 153.838,10), a última fração a ser adquirida, que estão associadas a faturação emitida entre janeiro e abril de 2015, emitida pelo fornecedor [redacted] (NIF [redacted]), que vão desde demolições e limpezas, abertura de roços, fornecimento e instalação de rede de água e esgotos, de sistema de ar condicionado, da parte elétrica, aplicação de revestimentos, montagem de carpintarias, entre outros (integrada no ANEXO 5);

→ Em 08/10/2009 obtém um financiamento de € 200.000,00 para ser aplicado "em obras" no banco Santander Totta;

→ Celebra contratos com fornecedores diversos para assegurar o fornecimento dos seus serviços nas 3 frações anteriormente identificadas, como se indicam:

* Os contratos de abastecimento celebrados com a EPAL datam de 23/11/2009 (6º Dto e Esq) e 22/05/2015 (1º Dto), com consumos nas frações registados desde 23/11/2009 (6º Dto e Esq) e 25/05/2015 (1º Dto), conforme informação obtida junto daquele fornecedor em resposta ao nosso ofício nº [redacted] de 10/04/2019;

* Os contratos de abastecimento celebrados com a EDP datam de 06/10/2009 (6º Dto), 31/12/2009 (6º Esq), com consumos nas frações registados desde 07/10/2009 (6º Dto), 15/01/2010 (6º Esq) e 21/05/2015 (1º Dto), conforme informação obtida junto daquele fornecedor em resposta ao nosso ofício nº [redacted] de 10/04/2019;

* O contrato celebrado com a NOS para instalação de equipamento no 1º Dto data de 09/04/2015, com a instalação a ocorrer em 20/04/2015, conforme termo de intervenção verificado;

4) Sendo proprietária das 3 frações sitas na rua [redacted], proprietária de diverso equipamento, bem como detentora de contratos de fornecimento de serviços (água, luz, telefone, entre outros), celebrou *contratos de arrendamento e contratos de aluguer de equipamento* com as duas empresas relacionadas;

5) Nos vários *contratos de arrendamento* celebrados - com a [redacted] em 28/12/2009, respeitante ao 6º Dto e 6º Esq, com efeitos a 01/01/2010, com revisões do valor da renda datadas de 31/07/2015 e 26/11/2015; com a [redacted] em 23/11/2015, respeitante ao 1º Dto, com efeitos retroativos a 01/05/2015; com a [redacted] em 09/05/2012, respeitante ao 6º Dto, com efeitos a 01/05/2012, com revisão do valor da renda datada de 31/07/2015 (cfr. ANEXO 6), refere-se, além do mais:

– que é dado de arrendamento pela Requerente o «Local Arrendado», definido no contrato como o prédio que é objeto de cada um deles (cláusula 1ª dos contratos);

– que os contratos de arrendamentos são celebrados por 5 anos, sucessivamente renovável por períodos sucessivos de 3 anos e que as partes podem denunciar o contrato decorrido um terço do prazo inicial do contrato ou da sua renovação (cláusula 3ª dos contratos);

² Contabilizado em 2015 nas contas correntes "422112 Propriedade Investimento/Edifícios/Obras/Rua [redacted] e "22111000152 [redacted]

- que cada um dos imóveis se destinava ao exercício da clínica médica da arrendatária C... ou do laboratório de próteses dentárias para a arrendatária B... (cláusula 5ª dos contratos);
- que as rendas são estabelecidas num valor mensal fixo pago até ao primeiro dia útil do mês anterior àquele a que se refere, sendo atualizadas anualmente de acordo com os coeficientes de atualização vigentes (cláusulas 4ª e 6ª dos contratos);
- a arrendatária aceita o local arrendado no estado em que se encontra, reconhecendo expressamente que se encontra preparado para fim a que se destina o arrendamento (*"...o mesmo não sofre de vício que o desvalorize ou que impeça a realização cabal do fim a que se destina, nem lhe faltam quaisquer qualidades necessárias a esse fim³ ou asseguradas pela senhoria"*, cláusula 8ª dos contratos);
- que a senhoria fica com a responsabilidade de efetuar todas as obras interiores e exteriores do local arrendado, bem como do respetivo pagamento (cláusula 9ª dos contratos);

6) Da leitura dos *contratos de arrendamento* e aditamentos, verifica-se haver em comum os seguintes itens:

- O local arrendado destina-se ao exercício da atividade que constitui o objeto social das arrendatárias (clínica de medicina dentária enquanto C... no papel de arrendatária, laboratório de próteses dentárias enquanto B... no papel de arrendatária);
- As arrendatárias reconhecem expressamente que o local arrendado já se encontra preparado para fim a que se destina;
- Todas as obras necessárias nos locais arrendados são da competência da senhoria A...

7) Paralelamente e em simultâneo com os contratos de arrendamento, a A... celebra *contratos de aluguer de equipamento* com as mesmas empresas relacionadas (cfr. ANEXO 6).

O contrato de aluguer celebrado com a C... em 28/01/2010 previa:

- a entrega à C... da clínica médica com todos os equipamentos aí existentes (localizada no 6ª Dto e Esq), para que os utilize no exercício da sua atividade (cláusula 1ª);
- que o valor da prestação mensal do aluguer de equipamentos era um valor variável, indexado à utilização horária dos equipamentos no atendimento de doentes (cláusula 2ª);
- que a A... era proprietária dos equipamentos médicos, informáticos e ares condicionados existentes na clínica, sendo a responsável por todas as obras, pela aquisição de futuros equipamentos, suportando todos os serviços de manutenção, água, luz, de informática e gestão da clínica (cláusula 3ª);
- que o contrato do aluguer de equipamentos vigora enquanto vigorar o contrato de arrendamento das frações (cláusula 4ª).

A adenda de 12/09/2013 vem clarificar o contrato de aluguer anterior, revendo-o quanto à prestação mensal a pagar à A... deixando de estar indexada a um valor variável para passar a ser um valor fixo de € 11.000,00, com efeitos a 01/10/2013, acrescidos de IVA à taxa em vigor. Reforça ainda o

³ Sublinhado nesse

facto da [A...] continuar a assumir todos os gastos mencionados no contrato anterior, adicionando-lhes os relativos às comunicações.

O contrato de aluguer celebrado com a [B...] em 09/05/2012 previa a entrega a esta sociedade do laboratório protésico, com todos os equipamentos aí existentes (localizado no 6º Dto), nas mesmas condições apresentadas no contrato de aluguer celebrado com a [C...] mas definindo uma prestação mensal mensal fixa a pagar à [A...] de € 3.235,00, sem fazer qualquer referência ao IVA (cfr. cláusula 2ª). Através da adenda de 28/02/2017, com efeitos a partir de 01/03/2017, a prestação mensal baixa para os € 1.800,00, acrescidos de IVA à taxa legal em vigor pela utilização dos equipamentos.

8) Da leitura dos *contratos de aluguer de equipamentos* e aditamentos celebrados com as duas entidades relacionadas, conclui-se o seguinte:

→ A prestação mensal fixada entre as partes compreende o débito por parte da [A...] do aluguer/utilização dos equipamentos médicos, informáticos e ares condicionados, dos quais é proprietária, existentes na clínica médica ou no laboratório cedida;

→ Clarifica que a [A...] é responsável por todas as obras, pela aquisição de futuros equipamentos, suportando todos os serviços de manutenção, água, luz, informática, comunicações e gestão da clínica/laboratório;

→ As adendas que os 2 contratos de aluguer conheceram referem-se sempre a eles como "*contratos de aluguer de equipamentos*", não podendo concluir-se que também inclui o débito dos gastos gerais que suporta com os referidos imóveis.

9) A faturação associada aos *contratos de arrendamento* dos imóveis nos 4 exercícios em análise foi emitida pelo SP com o descritivo "cedência de espaço 6º andar" e "cedência de espaço 1º andar", com isenção de IVA nos termos do artº9º do CIVA, encontrando-se registada na conta corrente "78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua [] até 2017 e em 2018 na conta "7241213 Alugueres/Arrendamentos/Arrendamento Imóveis/Isento sem direito a dedução" (vide ANEXO 7), cujos valores totais vêm resumidos no quadro seguinte:

Quadro 12

Conta	2015 (€)	2016 (€)	2017 (€)	2018 (€)
78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua []	442.000,00	504.000,00	504.000,00	
7241213 Alugueres/Arrendamentos/Arrendamento Imóveis/Isento sem direito a dedução				504.000,00

Já a faturação associada aos "contratos de aluguer" nos 4 exercícios em análise foi emitida pelo SP com o descritivo "aluguer de equipamentos", sujeitando a prestação mensal à taxa normal do IVA, contabilizada na conta corrente "7812113 Outros Rendimentos e Ganhos/Aluguer de equipamento/Taxa

Normal" até 2017 e em 2018 na conta "72411113 Alugueres/Arrendamentos/Aluguer Equipamento/Taxa Normal" (vide ANEXO 7), cujos valores totais vêm resumidos no quadro seguinte:

Quadro 13

Conta	2015 (€)	2016 (€)	2017 (€)	2018 (€)
7812113 Outros Rendimentos e Ganhos/Aluguer de equipamento/Taxa Normal	132.000,00	132.000,00	150.000,00	
72411113 Alugueres/Arrendamentos/Aluguer Equipamento/Taxa Normal				153.600,00

B) Matéria de Direito

10) De harmonia com a alínea a) do nº 1 do art.º 1º, conjugada com o nº 1 do art.º 4.º 4, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.

11) No entanto, o princípio geral de tributação, segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê determinadas derrogações, entre as quais, o nº 29 do art.º 9º 5 do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, salvo nas situações descritas nas respetivas alíneas a) a e).

12) Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do nº 1 do artigo 135º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o Valor Acrescentado, que estabelece que:

"1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:
(...)

l) A Locação de Imóveis".

O âmbito da expressão "locação de bens imóveis" contida neste preceito legal, não foi definida na Sexta diretiva, nem na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

13) A legislação nacional define o conceito de *locação de imóveis* conforme disposto no artigo 1022º do Código Civil, na redação introduzida pela Lei nº 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano:

" Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição."

14) Estas características do contrato de locação constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação de arrendamento mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica.

* ARTIGO 4.º Código IVA
(Conceito de prestação de serviços)

1. São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

5
ARTIGO 9.º Código IVA
(Isenções nas operações internas)
Estão isentas do imposto:

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

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

15) Mais particularmente, a locação do imóvel, no sentido de uma *colocação passiva* do imóvel à disposição, deve ser a prestação preponderante dessa operação económica.

16) As exceções à isenção previstas nas alíneas a) a e) do nº29 do artº9º do CIVA correspondem a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo.

17) Nestas operações, estamos perante contratos onde sobreleva a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação de espaço, nomeadamente, instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma atividade comercial e/ou industrial.

18) São, assim, de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos do contrato de locação, caracterizam-se essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem.

19) Mais se refere que, a Administração Fiscal tem utilizado um critério preciso que permite distinguir as situações de locação do imóvel, pura e simples - mero arrendamento - das outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

20) Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efetuada "paredes nuas", no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos.

21) No entanto, o conceito de "paredes nuas" não se limita aí, deve ser interpretado à luz da ideia de diferenciação entre o *conceito civilístico de locação de bens imóveis* (nos termos do artigo 1022º do Código Civil, o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição) e o *conceito de cedência temporária de estabelecimento* ou *cessão de exploração de estabelecimento* (nos termos do artigo 1109º do Código Civil, na redação da Lei nº 6/ 2006, de 27 de Fevereiro - Novo Regime de Arrendamento Urbano, transferência temporária e onerosa do gozo do prédio ou de parte dele, em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado).

22) Ou seja, o conceito "paredes nuas", não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios. Está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor, a preparação para o exercício de uma atividade empresarial.

23) Este conceito permite, desde logo, limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens do equipamento instalados no imóvel ou acompanhada do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios e/ou serviços conexas com o usufruto do imóvel.

C) Matéria de Facto

24) Tendo presente as interpretações do direito sobre a "locação de bens imóveis" e a prova produzida pela AT no âmbito do presente procedimento de inspeção, pode-se concluir que os arrendamentos dos imóveis faturados como "cedência de espaço" pela A... não tiveram por objeto apenas o conceito de "paredes nuas".

25) No caso concreto, ficou provado o seguinte:

a) Na data da celebração dos contratos de arrendamento, a A... já tinha assegurado a adaptação das infraestruturas dos imóveis cedidos que iriam ou já estavam a ser exercidas pelas sociedades "arrendatárias" (obras, serviços de água, luz, aquisição de equipamentos variados – médicos, de laboratório, aparelhos de ar condicionado), conforme comprova a sua contabilidade (integrando o seu Ativo) e os contratos celebrados com prestadores subcontratados (incluindo os consumos registados à data). Ou seja, o mínimo das condições para o exercício de uma atividade empresarial, que vão para além do conceito necessariamente restrito de "paredes nuas", já estava assegurado nos imóveis cedidos;

b) As próprias sociedades "arrendatárias" no contrato de arrendamento celebrado reconhecem, na sua Cláusula 8ª, que ao local arrendado não lhe falta qualquer qualidade para o exercício da sua atividade, significando que o mesmo está apto para o exercício da sua atividade empresarial;

c) Os contratos de aluguer celebrados, na mesma data ou em data muito próxima dos contratos de arrendamento, também clarificam a que a A... para além de deter a propriedade dos equipamentos existentes nos imóveis cedidos (equipamentos médicos, informáticos, aparelhos de ar condicionado), suporta todos os gastos associados (por ex. água, eletricidade, comunicações, segurança, limpeza, manutenção e conservação dos imóveis e dos equipamentos instalados nos locais "arrendados"), que se encontram igualmente refletidos na sua contabilidade. Com efeito, a A... (senhoria) assegura o fornecimento de diversos serviços conexos com o usufruto dos imóveis, que se encontram refletidos na sua contabilidade e não na contabilidade das sociedades "arrendatárias";

d) Fica assim provado que com os contratos de arrendamento não foi cedida apenas o gozo dos imóveis ("paredes nuas"), mas antes foi proporcionado o gozo dos equipamentos e dos serviços nele instalados/asegurados, tanto à data da celebração dos contratos de arrendamento, como posteriormente;

e) Logo, implica que a A... explora ativamente estes imóveis, pelo que o enquadramento apresentado não pode ser definido como arrendamento, mas como *cedência de um estabelecimento ou cessão de exploração de estabelecimento*;

26) As alegações do SP sobre esta matéria, em resposta a notificação pessoal (questão 1, alínea a) da notificação pessoal efetuada ao SP versus resposta apresentada, integrada no ANEXO 4), merecem as seguintes considerações:

→ O enquadramento legal exaustivamente apresentado no presente relatório esclarece o que deve nortear a sujeição ou não a IVA das operações de "locação de bens imóveis", não estando dependente do licenciamento a obter junto de entidades do setor da Saúde;

→ O facto das sociedades "arrendatárias" também terem comprado equipamento não interfere com o facto de nos contratos celebrados, a assumir a responsabilidade de aquisição de equipamento destinado à clínica /ao laboratório, nem anula o facto da ter no seu Ativo equipamento alugado às "arrendatárias";

→ É erróneo concluir que os "contratos de arrendamento" e de "aluguer de equipamentos", celebrados no mesmo dia ou em datas muito próximas, são independentes. São efetivamente complementares, uma vez que delineiam os contornos das operações económicas que caracterizam o gozo do espaço pelas sociedades "arrendatárias".

27) Em face do informado, os contratos de arrendamento celebrados não consubstanciam a "locação de bens imóveis" isenta para efeitos do nº29 do artº9º do CIVA, pelo que as operações económicas de arrendamento em análise constituem prestações de serviços sujeitas a IVA de harmonia com alínea a) do nº1 do artº1º conjugada com o nº 1 do artº4 do CIVA. Assim, o valor do IVA em falta de entrega ao Estado ascendeu a € 101.660,00 em 2015 e € 115.920,00 em 2016, 2017 e 2018, tendo sido calculado aplicando ao valor da "cedência de espaço" faturado cada exercício em análise e contabilizados nas contas correntes "78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua (2015, 2016 e 2017) e "7241213 Alugueres/Arrendamentos/Arrendamento Imóveis/Isento sem direito a dedução" (2018), a taxa de imposto prevista na alínea c) do nº1 do artº18º do CIVA⁶.

Os quadros seguintes resumem, por exercício, os valores da faturação relativa à cedência de espaço sujeita a IVA, bem como o correspondente IVA em falta de liquidação e entrega ao Estado.

Quadro 14

valores em €

Exercício	Cedência de Espaço			Total da Faturação emitida (1)	Correção Total ao IVA Não Liquidado (2) = (1)*23%
	Conta SNC de Rendimentos				
2015	78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua		6º	442.000,00	101.660,00
2016	78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua		6º	504.000,00	115.920,00
2017	78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua		6º	504.000,00	115.920,00
2018	7241213 Alugueres/Arrendamentos/Arrendamento Imóveis/Isento sem direito a dedução			504.000,00	115.920,00

⁶ ARTIGO 18.º Código IVA

(Taxas do imposto)

1 - As taxas do imposto são as seguintes:

...

c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%.

Quadro 15

valores em €

Exercício de 2015				
Conta 78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua				
Período Imposto	Débito período Imposto	Crédito período Imposto	Saldo credor do período Imposto Base Tributável (1)	IVA a Liquidar (2) = (1)*23%
2015-03T	0,00	49.500,00	49.500,00	11.385,00
2015-06T	0,00	60.500,00	60.500,00	13.915,00
2015-09T	2.000,00	68.000,00	66.000,00	15.180,00
2015-12T	22.000,00	288.000,00	266.000,00	61.180,00
Totais	24.000,00	466.000,00	442.000,00	101.660,00

Quadro 16

valores em €

Exercício de 2016				
Conta 78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua				
Período Imposto	Débito período Imposto	Crédito período Imposto	Saldo credor do período Imposto Base Tributável (1)	IVA a Liquidar (2) = (1)*23%
2016-03T	0,00	106.000,00	106.000,00	24.380,00
2016-06T	0,00	126.000,00	126.000,00	28.980,00
2016-09T	0,00	146.000,00	146.000,00	33.580,00
2016-12T	0,00	126.000,00	126.000,00	28.980,00
Totais	0,00	504.000,00	504.000,00	115.920,00

Quadro 17

valores em €

Exercício de 2017				
Conta 78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua				
Período Imposto	Débito período Imposto	Crédito período Imposto	Saldo credor do período Imposto Base Tributável (1)	IVA a Liquidar (2) = (1)*23%
2017-01	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-02	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-03	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-04	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-05	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-06	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-07	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-08	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-09	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-10	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-11	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2017-12	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
Totais	0,00	504.000,00	504.000,00	115.920,00

Quadro 18

valores em €

Exercício de 2018				
7241213 Aluguers/Arrendamentos/Arrendamento Imóveis/Isento sem direito a dedução				
Período Imposto	Débito período Imposto	Crédito período Imposto	Saldo credor do período imposto Base Tributável (1)	IVA a Liquidar (2) = (1) * 23%
2018-01	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-02	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-03	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-04	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-05	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-06	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-07	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-08	0,00	40.000,00	40.000,00	9.200,00
2018-09	0,00	44.000,00	44.000,00	10.120,00
2018-10	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-11	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
2018-12	0,00	42.000,00	42.000,00	9.660,00
Totais	0,00	504.000,00	504.000,00	115.920,00

III.1.2 FALTA DE LIQUIDAÇÃO NA FATURAÇÃO NÃO EMITIDA À MD LABORATÓRIO "ALUGUER DE EQUIPAMENTOS" – 2015, 2016, JANEIRO E FEVEREIRO DE 2017

A) Descrição dos Factos

28) No âmbito da revisão do enquadramento das operações ativas do SP ao longo dos 4 exercícios em análise foi detetado a falta de faturação emitida da prestação de serviços de "aluguer de equipamentos", sujeita a IVA, à B... nos exercícios de 2015, 2016, até fevereiro de 2017, definida conforme contrato de aluguer dos equipamentos celebrado em 09/05/2012, já apresentado. No referido contrato, foi definido a prestação mensal fixa a pagar à A... de € 3.235,00, que veio a ser revista na adenda de 28/02/2017, com efeitos a partir de 01/03/2017, baixando-a para €1.800,00/mês.

29) Foi solicitado ao SP que justificasse a não faturação daquele rendimento, tendo aquele assumido em resposta o seguinte (vide questão 1, alínea b) da notificação pessoal efetuada ao SP versus esclarecimentos prestados, ANEXO 4), que se transcreve:

"(...) a pedido da arrendatária...e havendo interesse de ambas as partes na manutenção do contrato de arrendamento, foi concedido,...uma mera suspensão no pagamento da renda, entretanto retomada,...".

30) O SP, na explicação que apresenta, confirma que apenas ocorreu uma "mera suspensão no pagamento" da prestação mensal definida em contrato, cuja revisão do preço apenas tem efeitos a partir de 01/03/2017, não mencionando qualquer quebra contratual. Importa sublinhar que, durante aquele compasso temporal de não faturação daquela prestação de serviços, sujeita a IVA, a A... continuou a assegurar a gestão do imóvel onde era explorado o laboratório, disponibilizando o espaço, o seu equipamento e os serviços conexos com o seu usufruto. A argumentação apresentada⁷ contraria o que o SP alegou no ponto 19 dos esclarecimentos que prestou, quando defendeu que os dois tipos de contratos celebrados com as empresas relacionadas (arrendamento/aluguer de equipamento) subsistem com independência.

B) Matéria de Facto

31) Em sede de IVA, estando o sujeito passivo registado em sede de IVA no regime normal de tributação, os rendimentos provenientes da prestação de serviços do aluguer dos equipamentos à B...
que sempre foi assegurada pelo SP, como se demonstrou, não foram relevados em 2015, 2016, até fevereiro de 2017 nas suas DP's de IVA (artigo 29º, nº1, al. c) e artigo 41º, nº1, al. a) e b), do CIVA), ascendendo ao montante total de € 38.820,00⁸ em 2015 e 2016 e a € 6.470,00⁸ em 2017, estando sujeitos a imposto nos termos do preceituado nos artigos 1º, nº1, al. a) e 4º, nº 1, ambos do CIVA.

⁷ "(...) a pedido da arrendatária...e havendo interesse de ambas as partes na manutenção do contrato de arrendamento..."

⁸ Aluguer de equipamentos não faturado em 2015 e 2016 = € 3.235,00 x 12 meses = € 38.820,00

32) Por outro lado, o sujeito passivo não procedeu em conformidade com o determinado no artigo 29º, nº1, al. b) do CIVA¹⁰, uma vez que para aquelas prestações de serviços, não procedeu à emissão da correspondente fatura, com liquidação do correspondente IVA à taxa normal do imposto, mencionada na alínea c) do nº1 do artigo 18º do mesmo diploma legal.

Nestes termos, o valor do IVA não liquidado e não entregue nos Cofres do Estado ascende a € 8.928,00 em 2015 e 2016 e a € 1.488,10 em 2017, como se demonstra nos quadros seguintes.

Quadro 19

valores em €

Exercício	Aluguer de equipamentos à B...	
	Total da Faturação Não Emitida (1)	Correção Total ao IVA Não Liquidado (2) = (1) * 23%
2015	38.820,00	8.928,60
2016	38.820,00	8.928,60
2017	6.470,00	1.488,10

Quadro 20

valores em €

Período imposto	Aluguer de equipamentos à B...	
	Total da Faturação Não Emitida (1)	IVA a Liquidar (2) = (1) * 23%
2015-03T	9.705,00	2.232,15
2015-06T	9.705,00	2.232,15
2015-09T	9.705,00	2.232,15
2015-12T	9.705,00	2.232,15
Total 2015	38.820,00	8.928,60
2016-03T	9.705,00	2.232,15
2016-06T	9.705,00	2.232,15
2016-09T	9.705,00	2.232,15
2016-12T	9.705,00	2.232,15
Total 2016	38.820,00	8.928,60
2017-01	3.235,00	744,05
2017-02	3.235,00	744,05
Total 2017	6.470,00	1.488,10

A par da correção fiscal promovida em sede de IVA, foram igualmente apuradas as correções associadas em sede de IRC, que se apresentam no ponto III.2.1

III.1.3 FALTA DE LIQUIDAÇÃO IVA NA FATURAÇÃO EMITIDA COMO "CONSULTADORIA – DIAGNÓSTICO E LEVANTAMENTO DAS NECESSIDADES DE FORMAÇÃO" – 2016

A) Descrição dos Factos

33) O SP contabilizou no exercício de 2016 na conta corrente de rendimentos "72212 Cursos Formação/Isento com Direito à Dedução" faturação isenta de IVA, ao abrigo do artº9º do CIVA (cfr.

⁹ Aluguer de equipamentos não faturado em janeiro e fevereiro de 2017 = € 3.235,00 x 2 meses = € 6.470,00

¹⁰ ARTIGO 29.º Código IVA

(Obrigações em geral)

1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais:

...
b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não o solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;

justificação constante na faturação emitida integrada no ANEXO 8), respeitante à prestação de serviços de "Consultadoria – Diagnóstico e levantamento das necessidades de formação", conforme descrição contante na fatura nº16/215 emitida pela [A...] à [C...] em 26/12/2016, no montante de € 75.000,00.

34) Esta prestação de serviços deriva de um contrato de prestação de serviços celebrado em 01/02/2016 com a [C...], através do qual a [A...] se obriga a prestar àquela os seguintes serviços (cfr. cláusulas 1ª e 2ª do contrato integrado no ANEXO 8):

→ Diagnóstico e levantamento das necessidades de formação profissional dos trabalhadores ao serviço da [C...], definindo a prestação a pagar de € 75.000,00, acrescidos de IVA à taxa em vigor;

→ Organização de ações de formação nas áreas identificadas para frequência dos trabalhadores da [C...] definindo vários montantes a pagar por semestre, consoante o grupo/categoria profissional dos trabalhadores, sem fazer qualquer referência ao tratamento fiscal a seguirem sede de IVA, no montante total de € 100.000,00.

35) No presente caso, a [A...] é uma entidade certificada pela DGERT desde 04/02/2014, no âmbito da formação em medicina dentária, pelo que, desde então está isenta de IVA, ao abrigo da al. 10) do artº9.º do CIVA¹¹, relativamente às prestações de serviços de formação profissional que efetua na área certificada.

36) No caso concreto, a [A...] faturou ao cliente [C...] em separado, os serviços de consultadoria, que incluíam a elaboração do diagnóstico de necessidades de formação, dos serviços de formação profissional teórica e prática, na área em que se encontra certificada, e que ministrou junto dos trabalhadores da sociedade cliente, tal como os diferenciou em contrato celebrado com a cliente em 01/02/2016. Mais, a própria fatura dos serviços de consultadoria não faz referência à área específica da formação na qual a [A...] obteve certificação. Sublinha-se ainda que a faturação emitida relativa aos serviços de consultadoria prestados não seguiu o tratamento fiscal em sede de IVA definido entre as partes no contrato de prestação de serviços celebrado em 01/02/2016 e que incluía a sujeição a IVA.

37) Foi solicitado ao SP que justificasse o tratamento fiscal seguido em sede de IVA nesta prestação de serviços, tendo aquele assumido em resposta o seguinte (vide questão 3 da notificação pessoal efetuada ao SP versus esclarecimentos prestados, ANEXO 4), que se transcreve:

¹¹ ARTIGO 9.º Código IVA
(Isenções nas operações internas)
Estão isentas do imposto:

10) As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes;

"(...) o diagnóstico de necessidades de formação em questão foi uma operação conexa, e não autónoma e desligada, das ações de formação realizadas..."

"(...) a natureza da isenção não é alterada pelo facto do correspondente contrato conter a menção de que o preço seria acrescido de IVA..."

"(...) é a lei, e não os contratos, que define quais as operações sujeitas e isentas de IVA..."

"(...) o enquadramento efetuado em sede de IVA está de acordo com ...as orientações da própria Administração Tributária."

38) A questão que se coloca é saber se a elaboração do diagnóstico das necessidades de formação é uma prestação de serviços conexa com a formação profissional e, portanto, isenta de IVA ou prestação de serviços normal, sujeita a IVA.

B) Matéria de Direito e de Facto

39) A isenção estabelecida no artº9º, al.10) do CIVA abrange todas as prestações de serviços da A...
 na medida em que consubstanciem o desenvolvimento da sua atividade formativa certificada (área da medicina dentária). Se efetuar quaisquer outras operações não compreendidas no âmbito daquela formação, devem tais operações ser objeto de tributação.

40) Adicionalmente, tal como resulta da jurisprudência comunitária, do disposto na alínea a) do artº134º da Diretiva IVA¹², cuja aplicação reveste carácter obrigatório para os Estados-membros, as prestações de serviços estreitamente conexas só poderão beneficiar da isenção se forem indispensáveis à realização dessas operações isentas. Ou seja, para que a prestação de serviços de diagnóstico e levantamento das necessidades de formação possa ser qualificada como prestação de serviços estreitamente conexa deve ser de uma natureza ou qualidade tal que, sem recorrer a esse serviço, não seria possível assegurar que a formação fosse ministrada pela A... No caso em apreço, ainda que a referida prestação possa ser considerada útil para a realização das ações de formação teórica e prática, não são indispensáveis para atingir o objetivo visado por estas – formação profissional dos trabalhadores da

C... na área certificada pela DGERT – e, portanto, não poderá ser abrangida pela referida isenção.

41) Em conformidade com exposto, conclui-se que a prestação de serviço relativa aos serviços de consultadoria faturados pelo SP, que incluíam a elaboração do diagnóstico de necessidades de formação, para além de não fazer referência na fatura que emitiu à formação na qual se considera incluída, também não verifica a condição estabelecida para a qualificar como uma "operação conexa" com os serviços de formação certificada que foram prestados aos trabalhadores da C... devendo assim ser considerada uma prestação de serviços autónoma. Nessa medida, considera-se que os serviços de consultadoria faturados à C... constituem prestações de serviços que não aproveitam de qualquer isenção no artº9.º do CIVA, designadamente na al. 10), sendo, consequentemente

¹² DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO

operações sujeitas a imposto nos termos do preceituado nos artigos 1º, nº1, al. a) e 4º, nº 1, ambos do CIVA, à taxa de 23%, prevista na al. c) do n.º 1 do artº18.º do CIVA.

Nestes termos, o valor do IVA não liquidado e não entregue nos Cofres do Estado ascende a € 17.250,00 em 2016, tendo sido calculado aplicando ao valor dos serviços de "consultadoria" faturado em dezembro de 2016 e contabilizado na conta corrente "72212 Cursos Formação/Isento com Direito à Dedução", a taxa de imposto prevista na alínea c) do nº1 do artº18º do CIVA¹³.

III.1.4 REGULARIZAÇÕES EXTRAORDINÁRIAS EM SEDE DE IVA A PROMOVER QUE ADVÉM DA RETIFICAÇÃO DO CÁLCULO DA PERCENTAGEM DO PRORATA DEFINITIVO – 2015, 2016, 2017 E 2018

A) Matéria de Direito

Método da percentagem de dedução (prorata)

O SP exercendo uma atividade mista, na medida em que pratica operações que conferem direito à dedução, simultaneamente com operações que não conferem esse direito, para efeitos do direito à dedução, está obrigado à disciplina do artº23º do CIVA, tendo seguido o método da percentagem ou prorata previsto na al. b) do nº 1 do artº23º do CIVA. Este método caracteriza-se pelo facto do direito à dedução ser proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução relativamente ao volume de negócios total.

A percentagem de dedução resulta de uma fração conforme vem descrito no nº4 do artº23º do CIVA, que se esquematiza de seguida:

Percentagem do prorata (2) = $\frac{\text{Operações sujeitas a IVA} + \text{operações isentas com direito à dedução}}{\text{Todas as operações efetuadas pelo SP no quadro de uma atividade económica, incluindo subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento}}$ (1)

(1) Excluem-se transmissões do ativo imobilizado e operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter acessório

(2) No cálculo do prorata não são tidas em conta as operações fora do conceito de atividade económica

O quociente da fração é sempre arredondado para a centésima imediatamente superior, conforme vem preceituado no nº 8 do artº23º do CIVA.

Regularização do prorata – Regularização geral das deduções anuais

De acordo com o nº6 do artº23º do CIVA, no decorrer de cada exercício para determinação do imposto dedutível, os sujeitos passivos aplicam ao imposto suportado nas aquisições de bens e serviços de cada período o "prorata provisório" que é o definitivo do ano anterior. Temos assim que as deduções efetuadas com base no "prorata provisório" são deduções provisórias pelo que devem ser regularizadas

¹³ € 75.000 x 23% = € 17.500,00

29

Relatório da Inspeção Tributária

de acordo com o prorata definitivo determinado pelas operações efetivas desse ano. Esta regularização consta na DP de IVA do último período de imposto do ano, nos seguintes termos:

- Se a percentagem definitiva do ano é inferior à percentagem usada no ano (ou seja, deduzimos mais durante o ano), haverá lugar a uma regularização a favor do Estado (campo 41 da DP);
- Se a percentagem definitiva do ano é superior à percentagem usada no ano (ou seja, deduzimos menos durante o ano), haverá lugar a uma regularização a favor do SP (campo 40 da DP);

A) Matéria de Facto

42) No âmbito da presente ação inspetiva, sem se considerar a revisão do enquadramento fiscal das atividades prosseguidas pelo SP em sede de IVA que se propõe no presente relatório de inspeção, a aplicação da disciplina do artº23 do CIVA por parte do SP ao longo dos 4 exercícios em análise merecem as seguintes considerações:

- Contrariamente ao defendido pelo SP em resposta à questão 4 da notificação pessoal de 02/05/2019 (vide ANEXO 4), a aplicação da disciplina do artº23º do CIVA para efeitos do direito à dedução não foi uniforme ao longo dos exercícios analisados, como se demonstrará no presente relatório;
- A fórmula de cálculo do rácio do prorata ou percentagem definitiva de dedução apurada no final de cada exercício continha em todos eles falhas, quer por omissão de rendimentos, quer por não cumprirem com o disposto no artº23, nº8 do CIVA. Os mapas auxiliares apresentados pelo SP espelhavam percentagens de dedução definitiva apuradas que não acompanhavam as fórmulas de cálculo do prorata indicadas, para além de fazerem referência a um total de "IVA suportado" divergente do IVA efetivamente suportado e deduzido pelo SP na sua contabilidade, na conta corrente 2432 IVA – *Dedutível* (vide ANEXO 9).

43) O SP reconheceu em resposta à notificação pessoal sobre esta matéria o seguinte (vide questão 4 da notificação pessoal efetuada ao SP versus esclarecimentos prestados, ANEXO 4):

"(...) a taxa definitiva de dedução aplicada não foi corretamente calculada em cada um dos exercícios em análise. Devendo-se este facto à parametrização incorreta da fórmula de cálculo do rácio do prorata no sistema informático."

"(...) nunca foi percecionado que existia uma não conformidade na referida fórmula."

"(...) os mapas auxiliares extraídos do sistema informático e já facultados, apresentam as contas e o respetivos valores corretos, mas a percentagem não está certa."

"(...) a respetiva regularização do imposto, a efetuar em dezembro de cada ano, também não apresenta os valores corretos."

44) Assim, perante as falhas graves identificadas no cálculo da percentagem de dedução definitiva em todos os exercícios, a par da revisão proposta no presente relatório pelos nossos Serviços Inspetivos do enquadramento fiscal das atividades prosseguidas pelo SP ao longo dos 4 exercícios, exige que de seguida se quantifiquem as regularizações extraordinárias a promover em sede de IVA. Nestes termos, em face do reenquadramento efetuado nas operações ativas do SP em sede de IVA, proceder-se-á em consonância à retificação do cálculo da percentagem de dedução definitiva no final de cada exercício,

30

corrigindo-se assim a sua influência no direito à dedução, identificando-se igualmente sua interferência na dedutibilidade dos gastos do exercício em sede IRC, promovendo-se assim as correções fiscais associadas em sede de IVA e IRC.

III.1.4.1 Exercício de 2015

No quadro seguinte encontram-se indicadas todas as variáveis conhecidas dos rendimentos do SP de 2015, passíveis de concorrer para o apuramento do rácio do prorata definitivo do exercício, após o reenquadramento proposto pela AT no presente relatório, em sede de IVA, para os seus rendimentos obtidos. Inclui ainda a percentagem de dedução definitiva calculada e seguida pelo SP, bem como a retificação apurada pela AT no apuramento desse rácio, na sequência do reenquadramento efetuado.

Quadro 21

Operações praticadas pelo SP em 2015	Valores (€)	Natureza da Operações
Op. que conferem direito à dedução		
711113 Vendas/Mercadorias/Taxa Normal	11.297,00	artigos de ortodontia
721111 PS - Próteses/Taxa Reduzida	712,50	trabalhos de laboratório
725113 Serviços Secundários/Taxa Normal	88.285,14	serviços especializados
7812113 Outros Rendimentos e Ganhos/Aluguer de equipamento/Taxa Normal	132.000,00	aluguer equipamentos
78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua	442.000,00	cedência de espaço
Aluguer de equipamento não faturado (cfr. ponto III.1.2 do presente relatório)	38.820,00	aluguer equipamentos
(A) Subtotal	713.114,64	
Op. isentas sem direito à dedução		
72212 Cursos Formação + 72213 Cursos Formação - 72813 Descontos e Abatimentos	72.101,25	formação
(B) Subtotal	72.101,25	
TOTAL das Operações praticadas pelo SP	785.215,89	
Apuramento do Prorata definitivo		
Prorata definitivo 2015 do SP (cfr. quadro auxiliar do SP)	90,17%	
Prorata definitivo 2015 corrigido pela AT = (A) / (B), cfr. arts 23, n.ºs 4 e 8 CIVA)	91% a)	

Notas:

- a) % do IVA não dedutível de 2015 = 9%;
b) O descritivo das contas de rendimento nem sempre é fiel à natureza da operação e ao tratamento fiscal seguido em IVA.

Neste exercício, os valores deduzidos pelo SP nos vários campos das deduções das DP's de IVA correspondem exatamente ao montante contabilizado nas *contas 2432 do IVA Dedutível* e constante nas faturas emitidas pelos fornecedores. Em cada período de imposto não foi feita qualquer regularização decorrente da aplicação do prorata provisório. Os valores declarados nos campos 40 e 41 das DP's de IVA ao longo do ano estão suportados com notas de crédito emitidas decorrentes de devoluções de clientes e a fornecedores, respetivamente.

Só no final do exercício é que o SP procedeu ao cálculo do prorata definitivo (com falhas como se detetou), definindo a % de IVA não dedutível (9,83% = 100% - 90,17%) e apurando a respetiva regularização anual em sede de IVA a favor do Estado, no montante de € 9.618,38. Este valor foi declarado no campo 41 da DP

31

de IVA de 2015-12T, tendo sido debitado a conta 68122 IVA, por contrapartida a crédito da conta 24351 IVA Apuramento (lançamento nº12000002, cfr. ANEXO 10).

O quadro seguinte reproduz o apuramento da necessária correção adicional a promover a favor do Estado em sede de IVA, decorrente do recálculo da percentagem definitiva de dedução do exercício de 2015 efetuado pelos nossos Serviços Inspetivos no âmbito da presente ação inspetiva.

Quadro 22

Apuramento das correções decorrentes do Recálculo do Prorata definitivo de 2015 do SP	Valores (€)
(1) Total IVA Dedutível 2015 (= $\sum c20+c22+c24$ DP IVA 2015; conta 2432 IVA - Dedutível)	108.758,98
(2) IVA não dedutível corrigido pela AT [= $9\% \times (1)$]	9.788,31
(3) Valor regularizado pelo SP a favor do Estado, decorrente do prorata definitivo (conta 24351 IVA Apuramento, declarado campo 41 DP IVA 2015-12T) a)	9.618,38
(4) Valor do IVA em falta de Regularização a favor Estado [= (2) - (3)]	169,93

a) Este valor do IVA não dedutível apurado pelo SP e regularizado a favor do Estado foi reconhecido como gasto dedutível na conta corrente 68122 IVA

III.1.4.2 Exercício de 2016

No quadro seguinte encontram-se indicadas todas as variáveis conhecidas dos rendimentos do SP de 2016, passíveis de concorrer para o apuramento do rácio do prorata definitivo do exercício, após o reenquadramento proposto pela AT no presente relatório, em sede de IVA, para os seus rendimentos obtidos. Inclui ainda a percentagem de dedução definitiva calculada e seguida pelo SP, bem como a retificação apurada pela AT no apuramento desse rácio, na sequência do reenquadramento efetuado.

Quadro 23

Operações praticadas pelo SP em 2016	Valores (€)	Natureza das Operações
Op. que conferem direito à dedução		
711111 Vendas/Mercadorias/Taxa Reduzida	2.103,78	botox
72113 PS - Próteses/isento s/ direito dedução	45,00	material laboratório
72212 Cursos Formação/isento com direito à dedução (cfr. ponto III.1.3 do relatório)	75.000,00	serviços consultadoria
72512 Serviços Secundários/isento c/ direito à dedução	15,00	transportes
781213 Outros Rendimentos e Ganhos/Aluguer de equipamento/Taxa Normal	132.000,00	aluguer equipamentos
78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua	504.000,00	cedência de espaço
Aluguer de equipamento não faturado (cfr. ponto III.1.2 do relatório)	38.820,00	aluguer equipamentos
A) Subtotal	751.983,78	
Op. Isentas sem direito à dedução		
72212 Cursos Formação + 72213 Cursos Formação - 72812 Descontos e Abatimentos	230.305,00	formação
B) Subtotal	230.305,00	
TOTAL das Operações praticadas pelo SP	982.288,78	
Apuramento do Prorata definitivo		
Prorata definitivo 2016 do SP (cfr. quadro auxiliar do SP)	30,51%	
Prorata definitivo 2016 corrigido pela AT [= (A) / (B), cfr. artºs 23, nºs 4 e 8 CIVA]	77%	

Notas:

a) % do IVA não dedutível de 2016 = 69,49%

b) O descritivo das contas de rendimento nem sempre é fiel à natureza da operação e ao tratamento fiscal seguido em IVA.

32

Neste exercício, os valores deduzidos pelo SP nos vários campos das deduções das DP's de IVA correspondem exatamente ao montante contabilizado nas *contas* 2432 do IVA Dedutível e constante nas faturas emitidas pelos fornecedores. Em cada período de imposto não foi feita qualquer regularização decorrente da aplicação do prorata provisório. Os valores declarados nos campos 40 e 41 das DP's de IVA ao longo do ano estão suportados com notas de crédito emitidas decorrentes de devoluções de clientes e a fornecedores, respetivamente.

Só no final do exercício é que o SP procedeu ao cálculo do prorata definitivo (com falhas como se detetou), definindo a % de IVA não dedutível ($69,49\% = 100\% - 30,51\%$) e apurando a respetiva regularização anual em sede de IVA a favor do Estado, no montante de € 51.026,22. Este valor foi declarado no campo 41 da DP de IVA de 2016-12T, tendo sido debitado a *conta* 68122 IVA, por contrapartida a crédito da *conta* 243432 IVA Regularizações/Anuais por Cálculo do Prorata/A favor do Estado (lançamento nº12000008, cfr. ANEXO 10).

O quadro seguinte reproduz o apuramento da correção adicional a promover a favor do SP em sede de IVA, decorrente do recálculo da percentagem definitiva de dedução do exercício de 2016 efetuado pelos nossos Serviços Inspetivos no âmbito da presente ação inspetiva.

Quadro 24

Apuramento das correções decorrentes do Recálculo do Prorata definitivo de 2016 do SP	Valores (€)
(1) Total IVA Dedutível 2016 (= $\sum c20+c22+c24$ DP IVA 2016; <i>conta</i> 2432 IVA -Dedutível)	76.873,50
(2) IVA não dedutível corrigido pela AT [= $23\% \times (1)$]	17.680,91
(3) Valor regularizado pelo SP a favor do Estado decorrente do prorata (<i>conta</i> 243432 IVA Regularizações/Anuais por cálculo do prorata/A favor do Estado, declarada campo 41 DP IVA 2016-12T) a)	51.026,22
(4) Valor do IVA indevidamente regularizado a favor Estado pelo SP [= (3)- (2)]	33.345,32

a) Este valor do IVA não dedutível apurado pelo SP e regularizado a favor do Estado foi reconhecido como gasto dedutível na *conta* corrente 68122 IVA

III.1.4.3 Exercício de 2017

No quadro seguinte encontram-se indicadas todas as variáveis conhecidas dos rendimentos do SP de 2017, passíveis de concorrer para o apuramento do rácio do prorata definitivo do exercício, após o reenquadramento proposto pela AT no presente relatório, em sede de IVA, para os seus rendimentos obtidos. Inclui ainda a percentagem de dedução definitiva calculada e seguida pelo SP, bem como a retificação apurada pela AT no apuramento desse rácio, na sequência do reenquadramento efetuado.

Quadro 25

Operações praticadas pelo SP em 2017	Valores (€)	Natureza das Operações
Op. que conferem direito à dedução		
7812113 Outros Rendimentos e Ganhos/Aluguer de equipamento/Taxa Normal	150.000,00	aluguer equipamentos
78731 Rend. e Ganhos em Investimentos Não Financeiros/Renda Rua Castilho	504.000,00	cedência de espaço
Aluguer de equipamento não faturado (cfr. ponto III.1.2 do relatório)	6.470,00	aluguer equipamentos
A) Subtotal	660.470,00	
Op. isentas sem direito à dedução		
72212 Cursos Formação/Isento c/ direito à dedução - 72812 Descontos e Abatimentos/Isento c/ direito à dedução	26.137,22	formação
B) Subtotal	26.137,22	
TOTAL das Operações praticadas pelo SP	686.607,22	
Apuramento do Prorata definitivo		
Prorata definitivo 2017 do SP (cfr. quadro auxiliar do SP)	85,16%	
Prorata definitivo 2017 corrigido pela AT (= A) / (B), cfr. arts 23, n.ºs 4 e 8 CIVA)	97%	

Notas:

a) % do IVA não dedutível de 2017 = 14,84%

b) O descritivo das contas de rendimento nem sempre é fiel à natureza da operação e ao tratamento fiscal seguido em IVA.

No exercício de 2017, o SP passou a estar enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, tendo passado a fazer regularizações mensais decorrentes da aplicação do prorata provisório de 2017 (definitivo que apurou em 2016), que não fez nos dois exercícios anteriores, como se apresenta:

- Primeiro lançou a totalidade do IVA suportado a débito nas respetivas contas 2432 do IVA Dedutível, constante nos documentos de aquisição emitidos pelos fornecedores de bens e serviços;
- No final de cada período de imposto, antes do apuramento, regista o lançamento contabilístico de regularização do apuramento mensal do prorata provisório de 2017, debitando a *conta 68122 IVA* e creditando as *contas do IVA Dedutível 2432* pelo montante resultante da aplicação ao saldo acumulado da percentagem do IVA não dedutível provisória de 2017 (69,49%), para que o saldo mensal de cada conta 2432 corresponda ao valor do IVA Dedutível de acordo com a percentagem do prorata provisório do ano que calculou (30,51%). Paralelamente, na *conta 68122 IVA* encontrava-se contabilizado como gasto dedutível o montante do IVA considerado não dedutível ao longo do ano. Neste sentido, os valores declarados em sede de IVA nos vários campos das deduções em cada período de imposto já se encontra expurgados da regularização mensal efetuada nas várias contas do IVA Dedutível.

No final de 2017, procede ao cálculo do prorata definitivo de 2017 (com falhas como se detetou), tendo por base as contas da classe 7, definindo a % de IVA não dedutível ($14,84\% = 100\% - 85,16\%$), apurando a respetiva regularização anual em sede de IVA, a favor do SP, no montante de € 26.400,60. Este valor foi declarado no campo 40 da DP de IVA de 2017-12, tendo sido debitado a *conta 243431 IVA Regularizações/Anuais por Cálculo do Prorata/A favor do SP, por contrapartida a crédito da conta 68122 IVA* (lançamento nº12000009, cfr. ANEXO 10).

34

O quadro seguinte reproduz o apuramento da correção adicional a promover a favor do SP em sede de IVA, decorrente do recálculo da percentagem definitiva de dedução do exercício de 2017 efetuado pelos nossos Serviços Inspetivos no âmbito da presente ação inspetiva.

Quadro 26

Apuramento das correções decorrentes do Recálculo do Prorata definitivo de 2017 do SP	Valores (€)
(1) Total IVA Dedutível 2017 (conta 2432 IVA - Dedutível)	48.310,63
(2) IVA não dedutível, corrigido pela AT [= 3% x (1)]	1.449,32
(3) IVA passível de ser deduzido, corrigido pela AT [= 97% x (1)]	46.861,31
(4) Σ do IVA deduzido pelo SP nos campos 20 + 21 + 22 + 24 das DP's IVA de 2017	14.738,72
(5) Valor do IVA passível de regularização a favor do SP após recálculo do Prorata definitivo efetuado pela AT [= (3) - (4)]	32.122,59
(6) Valor do IVA regularizado pelo SP a seu favor, decorrente do prorata definitivo que apurou (conta 243431 IVA Regularizações/Anuais por Cálculo do Prorata/A Favor do SP, declarado campo 40 DP IVA 2017-12)	26.400,60
(7) Valor do IVA em falta de Regularização a favor SP [= (5) - (6)] a)	6.721,99

a) Este valor do IVA ainda passível de ser deduzido a favor do SP foi anteriormente reconhecido como gasto dedutível na conta corrente 68122 IVA, pelo que esta correção adicional a favor do SP em sede de IVA implica uma diminuição, no mesmo montante, do saldo desta conta de gastos, uma vez que deixa de ser considerado IVA não dedutível.

III.1.4.4 Exercício de 2018

No quadro seguinte encontram-se indicadas todas as variáveis conhecidas dos rendimentos do SP de 2018, passíveis de concorrer para o apuramento do rácio do prorata definitivo do exercício, após o reenquadramento proposto pela AT no presente relatório, em sede de IVA, para os seus rendimentos obtidos. Inclui ainda a percentagem de dedução definitiva calculada e seguida pelo SP, bem como a retificação apurada pela AT no apuramento desse rácio, na sequência do reenquadramento efetuado.

Quadro 27

Operações praticadas pelo SP em 2018	Valores (€)	Natureza das Operações
Op. que conferem direito à dedução		
711111 Vendas/Mercadorias/Taxa Reduzida	342,64	vendas ácido + botox
72411113 Alugueres/Arrendamentos/Aluguer Equipamento/Taxa Normal	153.600,00	aluguer equipamentos
7241213 Alugueres/Arrendamentos/Arrendamento Imóveis/Isento sem direito a dedução	504.000,00	cedência de espaço
A) Subtotal	657.942,64	
Op. Isentas sem direito à dedução		
72313 Honorários Cirurgia/Isento s/ direito dedução	14.015,00	honorários de cirurgia
72213 Cursos Formação/Isento s/ direito à dedução - 728131 Descontos e Abatimentos/Cursos Formação	39.073,75	formação
B) Subtotal	53.088,75	
TOTAL das Operações praticadas pelo SP	711.031,39	
Apuramento do Prorata definitivo		
Prorata definitivo 2018 do SP (cfr. quadro auxiliar do SP)	22%	
Prorata definitivo 2018 corrigido pela AT [= (A) / (B), cfr. artºs 23, nºs 4 e 8 CIVA]	93%	

Notas:

- a) % do IVA não dedutível de 2018 = 7%;
b) O descritivo das contas de rendimento nem sempre é fiel à natureza da operação e ao tratamento fiscal seguido em IVA.

Em 2018, o SP seguiu critérios de apuramento das regularizações do prorata divergentes dentro do próprio exercício, como se apresenta:

Até setembro/2018

→ Lançou a totalidade do IVA suportado a débito nas respetivas contas 2432 do IVA Dedutível, constante nos documentos de aquisição emitidos pelos fornecedores de bens e serviços, refletindo os valores deduzidos nos vários campos das deduções das DP's de IVA;

→ No final de cada período de imposto, antes do apuramento, apura os ajustamentos mensais aplicando percentagem do IVA não dedutível provisória de 2018 indicada nos seus mapas auxiliares (14,84%) ao saldo de cada conta 2432 *IVA Dedutível*, contabilizando os valores a regularizar a favor do Estado a débito na conta 68122 *IVA* e crédito da conta 243425 *IVA Regularizações/Out.Reg.Mens/Trim. Favor Estado* (cfr. ANEXO 10). Neste sentido, os valores declarados em sede de IVA nos vários campos das deduções em cada período de imposto não se encontram expurgados de qualquer ajustamento do prorata, encontrando-se sim esses ajustamentos incluídos nos valores declarados no campo 41 das DP's de IVA de 2018-01 a 2018-09, perfazendo o montante total de € 7.279,72;

A partir de outubro/2018¹⁴

→ Lançou a totalidade do IVA suportado a débito nas respetivas contas 2432 do IVA Dedutível, constante nos documentos de aquisição emitidos pelos fornecedores de bens e serviços, refletindo os valores deduzidos nos vários campos das deduções das DP's de IVA;

→ No final dos períodos de imposto de outubro a dezembro, antes do apuramento, apura os ajustamentos mensais aplicando percentagem do IVA não dedutível provisória de 2018 que se obtém seguindo a fórmula de cálculo dos seus mapas auxiliares (78% e não a indicada de 14,84%) ao saldo de cada conta 2432 *IVA Dedutível*, contabilizando os valores a regularizar a favor do Estado a débito na conta 68122 *IVA* e crédito *contas do IVA Dedutível 2432* (cfr. ANEXO 10). Neste sentido, os valores declarados em sede de IVA nos vários campos das deduções em cada período de imposto de outubro a dezembro já se encontram expurgados dos ajustamentos do prorata, divergindo assim do critério seguido até setembro de 2018;

→ Em dezembro de 2018, procede ao cálculo do prorata definitivo de 2018 (com falhas como se detetou), tendo por base as contas da classe 7, definindo a % de IVA não dedutível ($78\% = 100\% - 22\%$), apurando a respetiva regularização anual em sede de IVA, a favor do Estado, no montante de € 29.910,79. Este valor foi declarado no campo 41 da DP de IVA de 2018-12, tendo sido debitado a conta 68122 *IVA*, por contrapartida a crédito da conta 243425 *IVA Regularizações/Out.Reg.Mens/Trim. Favor Estado* (lançamento nº12000021, cfr. ANEXO 10). Nos esclarecimentos prestados por email de 22/05/2019 (integrado no ANEXO 10), o SP veio ainda justificar que efetuou uma regularização adicional a favor do Estado em dezembro de 2018 relacionado com o prorata de 2018 (regularizações do IVA de diversas faturas de construção civil), no

montante total de € 1.627,92, debitando diversas contas 62X, por contrapartida da conta 243421 IVA Regularizações/Me ou trim. a favor do Estado/P/Erro/Omissão no Apuramento IVA.

O quadro seguinte reproduz o apuramento da correção adicional a promover a favor do SP em sede de IVA, decorrente do recálculo da percentagem definitiva de dedução do exercício de 2018 efetuado pelos nossos Serviços Insetivos no âmbito da presente ação insetiva.

Quadro 28

Apuramento das correções decorrentes do Recálculo do Prorata definitivo de 2018 do SP	Valores (€)
(1) Total IVA Dedutível 2018 (conta 2432 IVA - dedutível)	96.633,30
(2) IVA não dedutível corrigido pela AT [= 7% x (1)]	6.764,33
(3) IVA dedutível corrigido pela AT [= 93% x (1)]	89.868,97
(4) Σ do IVA deduzido pelo SP nos campos 20 + 21 + 22 + 24 das DP's IVA de 2018	61.013,33
(5) Valor do IVA passível de regularização a favor do SP após recálculo do prorata definitivo efetuado pela AT [= (3) - (4)]	28.855,64
(6) Valor do IVA regularizado pelo SP a favor do Estado aplicando prorata provisório de jan a set/2018 (conta 243425 IVA Regularizações/Out.Reg.Mens/Trim.Favor Estado, declarado campo 41 DP IVA 2018-01 a 2018-09) a)	7.279,72
(7) Valor do IVA regularizado pelo SP a favor do Estado após cálculo prorata definitivo de 2018 (conta 243425 IVA Regularizações/Out.Reg.Mens/Trim. Favor Estado, declarado campo 41 DP IVA 2018-12) a)	29.910,79
(8) Valor IVA regularizado pelo SP a favor do Estado relacionado com prorata -> reg. IVA de diversas faturas de construção civil (conta 243421 IVA Regularizações/Me ou trim. a favor do Estado/P/Erro/Omissão no Apuramento IVA, declarado campo 41 DP IVA 2018-12) a)	1.627,92
(9) Total do IVA regularizado pelo SP a favor Estado relacionado com regularizações do prorata em 2018 [= (6) + (7) + (8)]	38.818,43
(10) Valor do IVA em falta de Regularização a favor SP [= (5) + (9)]	67.674,07

a) Este valor do IVA não dedutível apurado pelo SP e regularizado a favor do Estado foi reconhecido como gasto dedutível na conta corrente 68122 IVA

III.2 – EM SEDE DE IRC

III.2.1 RENDIMENTOS NÃO CONTABILIZADOS RESPEITANTES À FATURAÇÃO NÃO EMITIDA À MD LABORATÓRIO “ALUGUER DE EQUIPAMENTOS” – 2015, 2016, JANEIRO E FEVEREIRO DE 2017

No âmbito da verificação documental dos rendimentos contabilizados e declarados pelo SP nas suas declarações fiscais nos exercícios objeto de análise, verificou-se a não faturação à sociedade B... nos exercícios de 2015, 2016, até fevereiro de 2017, da prestação mensal fixa de € 3.235,00, conforme contrato de aluguer de equipamentos celebrado em 09/05/2012, sujeita a IVA, onde a A... entrega à B... o referido laboratório com todos os equipamentos aí existentes.

Assim, o montante total destas prestações de serviços não faturadas e não contabilizadas ascende a € 38.820,00 em 2015 e 2016 e a € 6.470,00 em 2017, tal como se demonstrou no ponto III.1.2. do presente relatório, pelo que deverão ser acrescidos ao resultado tributável daqueles exercícios.

¹⁴ Após o indeferimento do reembolso de IVA solicitado no período de imposto 2018-08, no montante de € 38.937,05 pelos nossos Serviços Insetivos

III.2.2 AJUSTAMENTOS A PROMOVER EM SEDE DE GASTOS DEDUTÍVEIS DECORRENTES DA RETIFICAÇÃO DO CÁLCULO DA PERCENTAGEM DO PRORATA DEFINITIVO – 2015, 2016, 2017 E 2018

A enquanto SP misto em IVA (o, consequentemente, com direito à dedução parcial desse imposto), apenas terá legitimidade para deduzir o IVA por ele suportado na aquisição de bens e serviços em função da sua taxa de prorata. A parte do IVA não dedutível que apurou foi sendo reconhecida contabilisticamente pelo SP numa conta de gastos do exercício, a *conta 68122 Imposto sobre o Valor Acrescentado*, como se demonstrou no presente relatório (vide quadros 22, 24, 26 e 28 e documentação integrada no ANEXO 10).

No âmbito das presentes ações inspetivas são descritas e comprovadas exaustivamente as correções em sede de IVA a promover decorrentes da retificação do prorata em cada exercício (cfr. Ponto III.1.4 do presente relatório), gerando correções adicionais de imposto a favor do SP (nos exercícios de 2016, 2017 e 2018) e a favor do Estado (no exercício de 2015).

Em face das retificações propostas por efeito da revisão do prorata anual e definitivo do SP, será necessário avaliar o seu impacto em sede de resultado fiscal, revendo-se o montante dos gastos suportados pelo SP com o IVA prorata (IVA apurado como não dedutível), considerado dedutível pelo SP nos exercícios em análise.

O quadro resumo seguinte reproduz as correções propostas em sede de resultado fiscal por exercício (2015, 2016 e 2017¹⁵), decorrentes do efeito da retificação proposta ao prorata apurado pelo SP nos termos do artº23, nº6º do CIVA.

Quadro 29

Exercícios	valores em €			
	Correção de IVA a favor do SP	Correção de IVA a favor do Estado	Acréscimo Gastos dedutíveis a)	Excesso Gastos dedutíveis b)
2015	-	169,93	169,93	
2016	33.345,32	-	-	33.345,32
2017	5.721,99	-	-	5.721,99
2018	67.674,07	-	-	-

Notas:

- a) Acréscimo proposto de IVA não dedutível, que pode ser considerado como gasto dedutível do exercício
b) Excesso de IVA não dedutível considerado como gasto dedutível do exercício

III.3 – RESUMO DAS CORREÇÕES PROPOSTAS

As propostas de correção em sede de IVA e IRC, para cada exercício, encontram-se sintetizadas no quadro resumo seguinte.

(01201805142)

¹⁵ A ação inspetiva para o exercício de 2018 apenas tem âmbito parcial IVA

38

Quadro 30

valores em €

RESUMO DAS CORREÇÕES FISCAIS PROPOSTAS	2015	2016	2017	2018	TOTAIS
III.1 EM SEDE DE IVA	110.758,53	108.753,28	111.686,11	48.245,93	379.443,85
III.1.1 Falta liquidação IVA na faturação emitida da "cedência de espaço"	101.660,00	115.920,00	115.920,00	115.920,00	449.420,00
III.1.2 Falta liquidação IVA na faturação não emitida à B... do "aluguer de equipamentos"	8.928,60	8.928,60	1.488,10		19.345,30
III.1.3 Falta liquidação IVA na faturação emitida de "consultadoria..."		17.250,00			17.250,00
III.1.4 Regularização de IVA decorrente da retificação do prorata definitivo	169,93	-33.345,32	-5.721,99	-67.674,07	-106.571,45
III.2 EM SEDE DE IRC	38.650,07	72.165,32	12.191,99	0,00	123.007,38
III.2.1 Rendimentos não faturados e não contabilizados ("aluguer equipamento" à B...)	38.820,00	38.820,00	6.470,00		84.110,00
III.2.2 Ajustamentos dos Gastos dedutíveis decorrentes da retificação do prorata definitivo	-169,93	33.345,32	5.721,99		38.897,38

Os quadros infra sintetizam as propostas de correção aos campos 3, 4, 9, 40 e 41 das DP's de IVA dos exercícios em análise, refletindo as correções demonstradas em quadros anteriores, mantendo-se os restantes campos inalterados.

Quadro 31

valores em €

Período Imposto	Campo 9 DP's IVA Corrigidas	Campo 3 DP's IVA Corrigidas	Campo 4 DP's IVA Corrigidas	Campo 41 DP's IVA Corrigidas
2015-03T	4.050,00	238.783,48	54.920,20	s/ alteração
2015-06T	12.350,00	142.025,10	32.665,77	s/ alteração
2015-09T	0,00	108.719,22	25.005,42	s/ alteração
2015-12T	55.701,25	409.327,73	94.145,38	9.872,57
TOTAL	72.101,25	898.855,53	206.736,77	20.740,78
Δ+ Correção	Σ das contas SNC 72212+72213-72813	Δ+ € 480.820,00, cfr. quadros 15, 19 e 20	Δ+ € 110.588,60, cfr. quadros 15, 19 e 20	Δ+ € 169,93, cfr. quadro 22

Quadro 32

valores em €

Período Imposto	Campo 9 DP's IVA Corrigidas	Campo 3 DP's IVA Corrigidas	Campo 4 DP's IVA Corrigidas	Campo 41 DP's IVA Corrigidas
2016-03T	17.478,75	151.264,55	34.790,85	s/ alteração
2016-06T	5.550,00	190.414,82	43.795,41	s/ alteração
2016-09T	4.250,00	215.099,17	49.472,81	s/ alteração
2016-12T	203.026,25	289.700,22	66.631,05	18.735,68
TOTAL	230.305,00	846.478,76	194.690,12	21.119,76
Δ+ Correção	Σ das contas SNC 72212+72213-72812	Δ+ € 617.820,00, cfr. quadros 16, 19 e 20	Δ+ € 142.098,60, cfr. quadros 16, 19 e 20	Δ+ € 33.345,32, cfr. quadro 24

Quadro 33

valores em €

Período Imposto	Campo 9 DP's IVA Corrigidas	Campo 3 DP's IVA Corrigidas	Campo 4 DP's IVA Corrigidas	Campo 40 DP's IVA Corrigidas
2017-01	100,00	68.292,17	15.707,20	s/ alteração
2017-02	1.200,00	67.235,00	15.464,05	s/ alteração
2017-03	15.251,47	59.087,00	13.590,01	s/ alteração
2017-04	2.422,50	63.514,78	14.608,40	s/ alteração
2017-05	3.245,75	54.800,00	12.604,00	s/ alteração
2017-06	908,75	54.800,00	12.604,00	s/ alteração
2017-07	0,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração
2017-08	0,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração
2017-09	0,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração
2017-10	300,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração
2017-11	1.945,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração
2017-12	763,75	54.800,00	12.604,00	32.122,59
TOTAL	26.137,22	696.528,95	160.201,66	37.259,88
Δ+ Correção	Σ das contas SNC 72212 - 72812	Δ+ € 510.470,00, cfr. quadros 17, 19 e 20	Δ+ € 117.408,10, cfr. quadros 17, 19 e 20	Δ+ € 5.721,99 cfr. quadro 26

INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA - PERÍODOS DE 2015 A 2017

Quadro 34

valores em €

Período Imposto	Campo 9 DP's IVA Corrigidas	Campo 3 DP's IVA Corrigidas	Campo 4 DP's IVA Corrigidas	Campo 41 DP's IVA Corrigidas	Campo 40 DP's IVA Corrigidas
2018-01	506,25	42.000,00	9.660,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-02	14.037,50	67.600,00	15.548,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-03	230,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-04	0,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-05	0,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-06	19.665,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-07	0,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-08	0,00	54.600,00	12.558,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-09	100,00	44.884,87	10.923,52	s/ alteração	s/ alteração
2018-10	18.150,00	65.800,00	15.134,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-11	0,00	54.800,00	12.604,00	s/ alteração	s/ alteração
2018-12	400,00	54.800,00	12.604,00	0,00	36.135,36
Total	53.088,75	658.484,87	151.451,52	48.292,12	36.135,36
Δ+ Correção	Σ das contas SNC 72213-728131+72313-728132	Δ+ € 504.000,00, cfr. quadros 18, 19 e 20	Δ+ € 115.920,00, cfr. quadros 18, 19 e 20	Δ - € 31.538,71 cfr. quadro 28	Δ + € 36.135,36 cfr. quadro 28.
					67.674,07 = 31.538,71+36.135,36

Quantificados os valores das correções propostas em sede de IRC, importa agora quantificar o valor do Resultado Fiscal Corrigido em sede de IRC dos exercícios de 2015, 2016 e 2017, conforme quadro infra.

Quadro 35

valores em €

APURAMENTO DO RESULTADO FISCAL CORRIGIDO	2015	2016	2017
1. LUCRO TRIBUTÁVEL DECLARADO	404.782,95	574.492,40	280.244,14
2. CORREÇÕES PROPOSTAS EM SEDE DE IRC	38.650,07	72.165,32	12.191,59
3. LUCRO TRIBUTÁVEL PROPOSTO (3 = 1 + 2)	443.433,02	646.657,72	292.435,73

IV – MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS

Não aplicável.

10.3. Nesta sequência, a impugnante procedeu à entrega das seguintes declarações periódicas / anuais de substituição de IVA (2015 a 2018) e de IRC (2015 a 2017), respetivamente relativas aos períodos de imposto que se seguem, e que deram lugar ao pagamento dos valores de IRC e de IVA a que respeitam as liquidações objeto do processo.

10.4. A impugnante exerceu o direito de audição referente ao projeto de relatório nos seguintes termos:

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE LISBOA

SERVIÇOS DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA -DEPARTAMENTO B - DIV 6 – EQ60

(ORDENS DE SERVIÇO N.º OI2018[], OI2018[], OI2018[] E OI2019[])

NIF[]

(IRC E IVA 2015, 2016, 2017 E 2018)

EXMO. SENHOR,

DIRETOR DE FINANÇAS DE LISBOA

A... [], LDA., titular do Número de
Identificação de Pessoa Coletiva [] e com sede na Rua []
e Direito, [] Lisboa (doravante "REQUERENTE"),

tendo sido notificada, por Ofício n.º [] datado de 26 de junho de 2019, do Projeto de
Relatório de Inspeção Tributária e, bem assim, para, querendo, exercer o Direito de Audição Prévia,
nos termos previstos no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no artigo 60.º do Regime
Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA),

vem, em cumprimento do mesmo e ao abrigo do disposto nas disposições legais *supracitadas*,
exercer o seu direito de,

AUDIÇÃO PRÉVIA

O que faz nos termos e com os seguintes fundamentos,

A... []
Rua [] Lisboa
Tel. []

1.º

De acordo com o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária notificado à REQUERENTE, a Administração tributária entende que as operações por si analisadas, e que ocorreram nos períodos tributários em causa, são suscetíveis de determinar correções em sede de IRC e de IVA.

2.º

Assim, e em conformidade com as correções propostas naquele Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, a REQUERENTE procedeu, já, à entrega das Declarações de Substituição Modelo 22, referentes aos exercícios de 2015, 2016 e 2017, e das Declarações Periódicas de IVA, também, de substituição, referentes a todos os períodos de imposto dos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018.

3.º

Sem prescindir, a apresentação de tais declarações constitui, apenas, uma opção de gestão da REQUERENTE, que não pode, nem deve ser interpretada como uma Ação de concordância com as correções propostas no Projeto de Relatório de Inspeção Tributária.

4.º

A REQUERENTE mantém, portanto, a sua discordância com as propostas de correção em apreço, afigurando-se que as mesmas consubstanciam uma incorreta e ilegal interpretação dos factos e da legislação, a cada caso, aplicável, redundando em correções ilegais e injustas.

A...
Rua... Lisboa
Tel. ...

5.º

Particularmente, a REQUERENTE não pode deixar de reiterar, desde já, a sua discordância com o entendimento de que, à data de celebração dos contratos de arrendamento entre a REQUERENTE e as sociedades e , os respetivos imóveis, melhor identificados naquele Projeto de Relatório, já se encontravam apetrechados para o exercício da atividade de “clínica de medicina dentária” e da atividade de “laboratório de próteses dentárias”.

6.º

Isto porque, conforme oportunamente transmitido e não devidamente valorado, previamente ao arrendamento dos imóveis em apreço àquelas sociedades, os imóveis eram utilizados como escritórios de uma sociedade de construção civil.

7.º

Ou seja, a utilização que foi anteriormente, e imediatamente antes do arrendamento, dada aos imóveis em apreço não tem nenhuma relação com as atividades desenvolvidas pelas sociedades e , sendo que o desenvolvimento e instalação das respetivas atividades ocorreu, apenas, após a celebração dos correspondentes contratos de arrendamento.

8.º

Mais: a instalação e a atividade das Clínicas e Consultórios Dentários e, bem assim, de Laboratório de Próteses Dentárias, estavam, à data, tal como hoje, dependentes de licenciamento, precedido de vistoria, de que nem a REQUERENTE, nem as instalações, foram possuidoras e apenas foi obtido posteriormente.

9.º

Simultaneamente, verifica-se que diversos equipamentos, essenciais e indispensáveis para o desenvolvimento das atividades exercidas pelas sociedades e , foram adquiridos pelas próprias, não se encontrando alugados pela REQUERENTE.

Rua Lisboa
Tel.

10.º

Refira-se, ainda, finalmente, que, do ponto de vista jurídico, os contratos de aluguer de equipamento em apreço não estão dependentes dos contratos de arrendamento, podendo subsistir para além e independentemente destes.

11.º

Continua, assim, a ser entendimento da REQUERENTE que as rendas respeitantes aos contratos de arrendamento em causa se encontram isentos de IVA, por força do disposto no artigo 9.º do Código do IVA.

12.º

Por outro lado, a Requerente não pode, igualmente, concordar com a correção relacionada com os serviços prestados à C... com o descritivo de "*Consultadoria - Diagnóstico e levantamento das necessidades de formação*" (fatura nº16/215 de 26/12/2016), no montante de € 75.000,00.

13.º

Tal discordância decorre do facto de a REQUERENTE ser uma entidade acreditada pela DGERT como entidade formadora e enquadrada para efeitos de IVA no n.º 10 do art. 9.º do Código do IVA.

Assim, no exercício da sua atividade, para efeitos de ministrar formações de acordo com as necessidades formativas dos grupos e categorias profissionais da C... a REQUERENTE realizou um diagnóstico de necessidades de formação em 2016, o qual constituiu um serviço preparatório e a montante das formações que foram realizadas durante esse ano, e que serviu para aferir das concretas necessidades de formação sentidas, por forma a melhor direccionar a formação a realizar.

A...
Rua... Lisboa
Tel. ...

14.º

Ora, o artigo 9.º, n.º 10, do Código do IVA, estabelece uma isenção de IVA relativamente (i) às prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como (ii) às prestações de serviços conexas com a formação profissional.

15.º

Sendo inequívoco que os serviços prestados à C... são conexas com a atividade de formação profissional desenvolvida pela REQUERENTE.

16.º

Sendo, ainda, de salientar que a natureza da isenção não é alterada pelo mero facto de o correspondente contrato conter a menção de que o preço seria acrescido de IVA, conforme entendimento da Autoridade Tributária.

17.º

Em face do exposto e não obstante a apresentação das declarações de substituição que foi efetuada pela REQUERENTE, não pode a mesma deixar de manifestar a sua discordância com as respetivas correções, as quais se consideram serem resultado de uma interpretação desviante dos factos e da realidade subjacente às operações analisadas.

A...		
Rua		Lisboa
Tel.		

18.ª

Acrece salientar, finalmente, que, não obstante as Declarações de Substituição em causa terem sido apresentadas informaticamente e se encontrarem, por isso, disponíveis para análise dos Serviços de Inspeção Tributária, a REQUERENTE, desde já, manifesta a sua disponibilidade para apresentar cópia dessas Declarações de Substituição, caso tal seja considerado necessário no âmbito do presente Procedimento de Inspeção.

A REQUERENTE,

10.5. No relatório final de inspeção tributária a Requerida manteve as correções propostas em sede de projeto de relatório de inspeção, com a fundamentação aí exposta.

10.6. Com o valor de regularização do *pro rata* definitivo no montante de -106.571,45€ e o montante de 29.736,95€ relativo a um documento corretivo (n.º ...), foram pagos os seguintes montantes de IVA:

1. 2015 – 110.758,5
2. 2016- 108.753,3
3. 2017 – 107.748,1
4. 2018 – 68.612,07

10.7. Estes valores, por cada ano, contêm quer o valor do IVA alegadamente em falta, relativos:

- a) - À renda devida pelo aluguer das instalações da sociedade C... LDA e da sociedade B... LDA;
- b) – À renda devida pelo aluguer de equipamentos às sociedades B... e C..., e,
- c) - Ao valor do IVA, alegadamente em falta, relativo à atividade de consultoria e formação profissional.

10.8. O valor total pago pela Impugnante em resultado das autoliquidações de impostos foi de 422.968,90, euros que se decompõe conforme segue:

- a) 27.096,91 € relativos a IRC;
- b) 395.872,00€ relativos a IVA.

10.9. Com data de 28.12.2009 foi celebrado o seguinte contrato:

**CONTRATO DE ARRENDAMENTO PARA FIM NÃO
HABITACIONAL POR PRAZO CERTO**

Entre:

A...

[redacted] LDA., sociedade por quotas com sede na Rua [redacted]
[redacted], concelho de Lisboa, matriculada na
Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, sob o número único, de
matrícula e pessoa coletiva [redacted], com o capital social de 5.000,00,
representada pela sua gerente H... [redacted] na qualidade de
senhoria, adiante também designada por Primeira Outorgante

E,

A...

LDA., com sede na Rua [redacted], em
Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o
número único, de matrícula e pessoa coletiva, [redacted], com o capital social
de 5.000,00 mil euros, representada pela sua gerente H... [redacted]

[redacted] na qualidade de Inquilina, adiante também designada por Segunda
Outorgante,

É livremente celebrado o contrato de arrendamento, para fim não habitacional,
por prazo certo, constante das cláusulas seguintes:

Cláusula 1ª

Os Primeiros Outorgantes são donos e legítimos possuidores das fracções
autónomas identificadas pelas letras "P", "AP" e "O" (Direito, estacionamento
e esquerdo, respectivamente) do prédio sito na Rua [redacted]
D, [redacted] concelho de Lisboa, inscrito na respectiva matriz
predial sob o artigo [redacted] e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o

número e para o qual foi emitida a licença de utilização número e
em 18-06-1996, 19-06-1996 e 17-09-1986.

Cláusula 2ª

Pelo presente contrato, que é de duração limitada, a primeira outorgante dá de arrendamento à segunda outorgante, que aceita, as indicadas fracções.

Cláusula 3ª

1. O presente contrato é celebrado pelo prazo certo de cinco anos, tendo o seu início no dia 1 Janeiro de 2010 e termo no dia 31 de Dezembro de 2014, sucessivamente renovável por períodos sucessivos de três anos, se nenhuma das partes se opuser à renovação, para o termo do período inicial ou de qualquer das renovações, com a antecedência e nas condições legalmente fixadas.
2. Decorrido um terço do prazo de duração inicial do contrato ou da sua renovação, o Inquilino poderá denunciá-lo, a todo o tempo, mediante comunicação escrita a enviar aos Senhores com a antecedência mínima de cento e vinte dias do termo pretendido do contrato, que coincidirá necessariamente com o final de um mês do calendário gregoriano.

Cláusula 4ª

1. A renda é de € 15.000,00 (quinze mil euros) por cada mês do calendário gregoriano, paga antecipadamente, no primeiro dia útil do mês anterior àquele a que disser respeito, na sede da Senhoria ou no local, e a quem, por esta for indicado.

Cláusula 5ª

O local arrendado destina-se ao exercício da clínica de medicina dentária e actividades afins e nenhum outro uso lhe poderá ser dado, sem prévia autorização da Senhoria, prestada por escrito.

Cláusula 6ª

A renda estipulada fica sujeita a actualizações anuais e sucessivas, podendo a primeira actualização ser exigida pela Senhoria a partir da que se vencer um ano após o início de vigência deste contrato e, as seguintes, sucessivamente, a partir da que se vencer um ano após a actualização anterior, tendo todas como

base os coeficientes de actualização legalmente fixados.

Cláusula 7ª

Se a Inquilina quiser fazer terminar o arrendamento, por denúncia ou oposição à renovação, uma vez recebida a necessária comunicação, a Senhoria poderá exigir que sejam colocados anúncios no imóvel arrendado e que o local seja mostrado a quem o pretenda visitar, todos os dias úteis, às horas do expediente, nos três meses anteriores à data em que deva ser restituído.

Cláusula 8ª

A Inquilina aceita o local arrendado no estado em que se encontra e reconhece expressamente que o mesmo não sofre de vício que o desvalorize ou que impeça a realização cabal do fim a que se destina, nem lhe faltam quaisquer qualidades necessárias a esse fim ou asseguradas pela Senhoria.

Cláusula 9ª

1. Todas as obras interiores e exteriores serão efectuadas pela Senhoria, de sua conta e sob a sua inteira responsabilidade, bem como o respectivo pagamento.
2. A instalação de anúncios, reclamos luminosos ou outras formas de publicidade, depende de prévia autorização escrita da Senhoria e, quando necessário, da obtenção de licença municipal devendo, quando autorizada, limitar-se à área ocupada pela Inquilina. Findo o contrato, a Inquilina obriga-se a remover o material publicitário e a reparar eventuais avarias provocadas pelo material e sua remoção.

Cláusula 10ª

A Inquilina obriga-se a usar com prudência o local arrendado e, nomeadamente, as portas, paredes, vidros, fechaduras e canalizações, quaisquer que sejam, de forma mantê-los em perfeito estado de conservação, limpeza e funcionamento, devolvendo-o nesse estado uma vez findo o contrato.

Cláusula 11ª

A Senhoria poderá fazer quaisquer obras em benefício do local arrendado, ainda que se trate de mera conservação ou reparação, sem necessidade de autorização da Inquilina, que deverá facultar o acesso ao mesmo e tolerar as

obras sem, por esse motivo, exigir indemnização ou redução do quantitativo da renda. As obras, não poderão alterar qualquer projeto previamente autorizado pela Senhoria, nos termos do presente contrato.

Cláusula 12ª

A Inquilina obriga-se a consentir à Senhoria o acesso ao local por pessoa por si para o efeito credenciada expressamente e por escrito, a todo o tempo.

Cláusula 13ª

A Inquilina obriga-se a reembolsar a Senhoria de todas as despesas, judiciais ou extrajudiciais, por ela suportadas, incluindo honorários de advogados e consultores, se a Senhoria recorrer a Juízo para obter a restituição do local arrendado e essa restituição for ordenada ou realizada.

Cláusula 14ª

Findo o presente contrato, seja qualquer for a respectiva causa, a Inquilina renuncia a receber qualquer compensação pelo eventual acréscimo de valor locativo do arrendado motivado por facto seu.

Cláusula 15ª

1. Todas as comunicações entre os outorgantes a efectuar no âmbito deste contrato, devem ser enviadas, por escrito, para o local arrendado quando dirigidas à Inquilina e, para o respectivo domicílio, quando dirigidas à senhoria, salvo se entretanto o destinatário tiver indicado, também por escrito, endereço diverso.
2. As outorgantes acordam ainda em considerar-se domiciliados nas moradas referidas no número anterior para efeitos de citação ou notificação, em caso de litígio, nos termos e para os efeitos referidos na lei em vigor.

Cláusula 16ª

Nada mais foi convencionado entre as partes além do que consta das cláusulas antecedentes e da minuta anexa, cuja alteração, para ser válida, deverá ser reduzida a escrito, assinado por ambas.

Feito em 28 de Dezembro de 2009, em três exemplares, fazendo todos fê.

A...

NIPC

C...

SECRETARIA DE

10.10. Com data de 28.01.2010 foi celebrado o seguinte contrato:

CONTRATO DE ALUGUER

ENTRE:

A... LDA., sociedade por quotas com sede na Rua [redacted], freguesia da [redacted], concelho de Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, sob o número único, de matrícula e pessoa coletiva [redacted] com o capital social de 5.000,00 representada pela sua gerente H... [redacted] adiante designada por A... [redacted] ou Primeira Outorgante e

C... LDA., sociedade comercial por quotas com sede na Rua [redacted], freguesia da [redacted] concelho de Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único de matrícula e pessoa coletiva [redacted] com o capital social de 5.000 Euros, adiante designado/a por Segundo/a Outorgante,

E considerando que:

- a) A primeira outorgante é a locatária financeira do 6 andar direito e esquerdo do prédio sito na Rua A... [redacted] em Lisboa;
- b) A segunda outorgante tem por objeto a prestação de serviços de medicina dentária e afins e, para o exercício da sua atividade, tomou de arrendamento os andares referidos no considerando anterior;

É livremente celebrado o contrato constante das cláusulas seguintes:

1ª.

Pelo presente contrato, A... [redacted] entrega à C... [redacted] a referida clínica, com todos

os equipamentos aí existentes, para que os utilize no exercício da sua atividade e restitua, uma vez findo o contrato.

2ª.

Em contrapartida do disposto no presente contrato, a obriga-se a pagar à o valor de 14,48 (euros) por hora ou fracção de uso no atendimento de doentes.

3ª.

3.1. A aceita os equipamentos no estado em que se encontram e reconhece que não sofrem de vícios que os desvalorizem ou que impeçam a realização do fim a que se destinam, nem lhes faltam quaisquer qualidades necessárias a esse fim ou asseguradas pela Senhoria.

3.2. Se na vigência do presente contrato a considerar necessário outros móveis ou equipamentos além dos existentes na clínica, deverá solicitar a sua aquisição e instalação à

3.3. Todas as obras de instalação e adaptação são da responsabilidade da 1ª outorgante.

3.4. A primeira outorgante é a dona legítima de todos os equipamentos médicos, ares condicionados, equipamento informático, entre outros.

3.5. Os consumos de água, electricidade, serviços de manutenção, serviços de informática, serviços de gestão, entre outros, são da responsabilidade da primeira outorgante.

4ª.

4.1. O presente contrato tem início na presente data e vigorará enquanto vigorar o contrato de arrendamento entre as outorgantes relativo aos andares onde os equipamentos estão instalados.

4.2. Se a C... usar da faculdade prevista no número 2 da cláusula anterior e a A... recusar o pretendido, poderá pôr termo ao contrato com 3 meses de antecedência relativamente à data em que pretender que a denúncia produza efeitos.

5ª.

Os outorgantes comprometem-se, na vigência do presente contrato e posteriormente, a guardar sigilo sobre os processos de trabalho, documentos, informações e quaisquer outros dados, seja qual for o respetivo suporte, de que vierem a tomar conhecimento em execução do presente contrato ou por ocasião dela e, portanto, comprometem-se a não divulgar, dar a conhecer ou utilizar, seja por que forma for, para fins diferentes do seu pontual cumprimento, qualquer dado ou informação que venham a conhecer. Designadamente, o/a segundo/a outorgante compromete-se a não copiar quaisquer informações ou documentos que façam parte do arquivo da Primeira outorgante.

6ª.

Nada mais foi convencionado entre as partes, devendo qualquer alteração ao aqui estipulado, para ser válida, ser feita por escrito assinado por ambas.

Feito em dois exemplares, em Lisboa, aos 28 de Janeiro de 2010,

A...

NIPC

O Segundo Outorgante

C...

10.11. Com data de 9.05.2012, foi celebrado o seguinte contrato:

**CONTRATO DE ARRENDAMENTO PARA FIM NÃO HABITACIONAL POR PRAZO
CERTO**

Entre:

A... , LDA., sociedade
por quotas com sede na Rua [redacted], freguesia de [redacted]
[redacted] concelho de Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de
Lisboa, sob o número único, de matrícula e pessoa coletiva [redacted] com o capital
social de 5.000,00, representada pela sua gerente H... , na
qualidade de senhoria, adiante também designada por Primeira Outorgante

E,
F... , LDA., com sede na Rua [redacted],
[redacted] freguesia de [redacted] em Lisboa, matriculada na
Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único, de matrícula e
pessoa coletiva, [redacted] com o capital social de 5.000,00 mil euros, representada
pela sua gerente H... , na qualidade de Inquilina, adiante
também designada por Segunda Outorgante,
É livremente celebrado o contrato de arrendamento, para fim não habitacional, por
prazo certo, constante das cláusulas seguintes:

Cláusula 1ª

Os Primeiros Outorgantes são donos e legítimos possuidores da fracção autónoma
identificada pela letras "P" (Direito) do prédio sito na Rua [redacted] números [redacted]
freguesia de [redacted] concelho de Lisboa, inscrito na respectiva matriz predial
sob o artigo [redacted] e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o número e [redacted]
para o qual foi emitida a licença de utilização número [redacted] e [redacted] em 18-06-1996, 19-
06-1996 e 17-09.

Cláusula 2ª

Pelo presente contrato, que é de duração limitada, a primeira outorgante dá de

arrendamento à segunda outorgante, que aceita, a parte da indicada fracção assinalada a vermelho na planta anexa.

Cláusula 3ª

1. O presente contrato é celebrado pelo prazo certo de cinco anos, tendo o seu início no dia 1 Maio de 2012 e termo no dia 30 de Abril de 2017, sucessivamente renovável por períodos sucessivos de três anos, se nenhuma das partes se opuser à renovação, para o termo do período inicial ou de qualquer das renovações, com a antecedência e nas condições legalmente fixadas.
2. Decorrido um terço do prazo de duração inicial do contrato ou da sua renovação, o Inquilino poderá denunciá-lo, a todo o tempo, mediante comunicação escrita a enviar aos Senhorios com a antecedência mínima de cento e vinte dias do termo pretendido do contrato, que coincidirá necessariamente com o final de um mês do calendário gregoriano.

Cláusula 4ª

1. A renda é de € 1.500,00 (mil e quinhentos euros) por cada mês do calendário gregoriano, paga antecipadamente, no primeiro dia útil do mês anterior àquele a que disser respeito, na sede da Senhora ou no local, e a quem, por esta for indicado.

Cláusula 5ª

O local arrendado destina-se ao exercício da actividade de laboratório de próteses dentárias e actividades afins e nenhum outro uso lhe poderá ser dado, sem prévia autorização da Senhora, prestada por escrito.

Cláusula 6ª

A renda estipulada fica sujeita a actualizações anuais e sucessivas, podendo a primeira actualização ser exigida pela Senhora a partir da que se vencer um ano após o início de vigência deste contrato e, as seguintes, sucessivamente, a partir da que se vencer um ano após a actualização anterior, tendo todas como base os coeficientes de actualização legalmente fixados.

Cláusula 7ª

Se a Inquilina quiser fazer terminar o arrendamento, por denúncia ou oposição à renovação, uma vez recebida a necessária comunicação, a Senhoria poderá exigir que sejam colocados anúncios no imóvel arrendado e que o local seja mostrado a quem o pretenda visitar, todos os dias úteis, às horas do expediente, nos três meses anteriores à data em que deva ser restituído.

Cláusula 8ª

A Inquilina aceita o local arrendado no estado em que se encontra e reconhece expressamente que o mesmo não sofre de vício que o desvalorize ou que impeça a realização cabal do fim a que se destina, nem lhe faltam quaisquer qualidades necessárias a esse fim ou asseguradas pela Senhoria.

Cláusula 9ª

1. Todas as obras interiores e exteriores serão efectuadas pela Senhoria, de sua conta e sob a sua inteira responsabilidade, bem como o respectivo pagamento.
2. A instalação de anúncios, reclamos luminosos ou outras formas de publicidade, depende de prévia autorização escrita da Senhoria e, quando necessário, da obtenção de licença municipal devendo, quando autorizada, limitar-se à área ocupada pela Inquilina. Findo o contrato, a Inquilina obriga-se a remover o material publicitário e a reparar eventuais avarias provocadas pelo material e sua remoção.

Cláusula 10ª

A Inquilina obriga-se a usar com prudência o local arrendado e, nomeadamente, as portas, paredes, vidros, fechaduras e canalizações, quaisquer que sejam, de forma mantê-los em perfeito estado de conservação, limpeza e funcionamento, devolvendo-o nesse estado uma vez findo o contrato.

Cláusula 11ª

A Senhoria poderá fazer quaisquer obras em benefício do local arrendado, ainda que se trate de mera conservação ou reparação, sem necessidade de autorização da

Inquilina, que deverá facultar o acesso ao mesmo e tolerar as obras sem, por esse motivo, exigir indemnização ou redução do quantitativo da renda. As obras, não poderão alterar qualquer projeto previamente autorizado pela Senhora, nos termos do presente contrato.

Cláusula 12ª

A Inquilina obriga-se a consentir à Senhora o acesso ao local por pessoa por si para o efeito credenciada expressamente e por escrito, a todo o tempo.

Cláusula 13ª

A Inquilina obriga-se a reembolsar a Senhora de todas as despesas, judiciais ou extrajudiciais, por ela suportadas, incluindo honorários de advogados e consultores, se a Senhora recorrer a Juízo para obter a restituição do local arrendado e essa restituição for ordenada ou realizada.

Cláusula 14ª

Findo o presente contrato, seja qualquer for a respectiva causa, a Inquilina renuncia a receber qualquer compensação pelo eventual acréscimo de valor locativo do arrendado motivado por facto seu.

Cláusula 15ª

1. Todas as comunicações entre os outorgantes a efectuar no âmbito deste contrato, devem ser enviadas, por escrito, para o local arrendado quando dirigidas à Inquilina e, para o respectivo domicílio, quando dirigidas à senhoria, salvo se entretanto o destinatário tiver indicado, também por escrito, endereço diverso.
2. As outorgantes acordam ainda em considerar-se domiciliados nas moradas referidas no número anterior para efeitos de citação ou notificação, em caso de litígio, nos termos e para os efeitos referidos na lei em vigor.

Cláusula 16ª

Nada mais foi convencionado entre as partes além do que consta das cláusulas antecedentes e da minuta anexa, cuja alteração, para ser válida, deverá ser reduzida

a escrito, assinado por ambas.

Feito em 9 de Maio de 2012, em três exemplares, fazendo todos fé.

A...

NIPC

O Segundo Outorgante

F...

NIPC

10.12. Com data de 9.05.2012, foi celebrado o seguinte contrato:

CONTRATO DE ALUGUER

ENTRE:

A... LDA., sociedade por quotas com sede na Rua [] , freguesia de [] , concelho de Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, sob o número único, de matrícula e pessoa coletiva [] , com o capital social de 5.000,00 representada pela sua gerente H... [] , adiante designada por A... []

[] ou Primeira Outorgante e

F... LDA., com sede na Rua [] piso direito e esquerdo, freguesia de [] , em Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único, de matrícula e pessoa coletiva, [] com o capital social de 5.000 Euros, adiante designado/a por Segundo/a Outorgante,

E considerando que:

- a) A primeira outorgante é a locatária financeira do 6 andar direito do prédio sito na Rua [] , em Lisboa;
- b) A segunda outorgante tem por objeto a prestação de serviços de laboratório protésico e afins e, para o exercício da sua atividade, tomou de arrendamento um espaço assinalado na planta anexa no andar referido no considerando anterior;

É livremente celebrado o contrato constante das cláusulas seguintes:

1ª.

Pelo presente contrato, A... [] entrega ao F... [] o referido laboratório, com

todos os equipamentos aí existentes, para que os utilize no exercício da sua atividade e restitua, uma vez findo o contrato.

2ª.

Em contrapartida do disposto no presente contrato, o F... obriga-se a pagar à A... o valor de 3.235,00 euros (três mil duzentos e trinta e cinco euros) por mês.

3ª.

3.1. O F... aceita os equipamentos no estado em que se encontram e reconhece que não sofrem de vícios que os desvalorizem ou que impeçam a realização do fim a que se destinam, nem lhes faltam quaisquer qualidades necessárias a esse fim ou asseguradas pela Senhora.

3.2. Todas as obras de instalação e adaptação são da responsabilidade da 1ª outorgante.

3.3. A primeira outorgante é a dona legítima de todos os equipamentos, ares condicionados, equipamento informático, entre outros.

3.4. Os consumos de água, electricidade, serviços de manutenção, serviços de informática, serviços de gestão, entre outros, são da responsabilidade da primeira outorgante.

4ª.

4.1. O presente contrato tem início na presente data e vigorará enquanto vigorar o contrato de arrendamento entre as outorgantes relativo aos andares onde os equipamentos estão instalados.

5ª.

Os outorgantes comprometem-se, na vigência do presente contrato e posteriormente, a guardar sigilo sobre os processos de trabalho, documentos, informações e quaisquer outros dados, seja qual for o respetivo suporte, de que vierem a tomar conhecimento em execução do presente contrato ou por ocasião dela e, portanto, comprometem-se a

não divulgar, dar a conhecer ou utilizar, seja por que forma for, para fins diferentes do seu pontual cumprimento, qualquer dado ou informação que venham a conhecer. Designadamente, o/a segundo/a outorgante compromete-se a não copiar quaisquer informações ou documentos que façam parte do arquivo da Primeira outorgante.

6ª,

Nada mais foi convencionado entre as partes, devendo qualquer alteração ao aqui estipulado, para ser válida, ser feita por escrito assinado por ambas.

Feito em dois exemplares, em Lisboa, aos 9 de Maio de 2012,

A...

NIPC

O Segundo Outorgante

F...

NIPC:

10.13. Com data de 23.12.2015 foi celebrado o seguinte contrato:

**CONTRATO DE ARRENDAMENTO PARA FIM NÃO
HABITACIONAL POR PRAZO CERTO**

Entre:

A...

..., LDA., sociedade por quotas com sede na Rua ...,
freguesia de ..., concelho de Lisboa, matriculada na Conservatória
do Registo Comercial de Lisboa, sob o número único, de matrícula e pessoa
coletiva ..., com o capital social de 5.000,00, representada pela sua
gerente H..., na qualidade de senhoria, adiante também
designada por Primeira Outorgante

E,

C...

..., LDA., com sede na Rua ..., freguesia de ..., concelho
de Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o
número único, de matrícula e pessoa coletiva, ..., com o capital social
de 5.000,00 mil euros, representada pela sua gerente I...
..., na qualidade de Inquilina, adiante também designada por Segunda
Outorgante,

É livremente celebrado o contrato de arrendamento, para fim não habitacional,
por prazo certo, constante das cláusulas seguintes:

Cláusula 1ª

Os Primeiros Outorgantes são donos e legítimos possuidores da fracção
autónoma identificada pela letra "F" (1º Direito) do prédio sito na Rua
..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, inscrito
na respectiva matriz predial sob o artigo ... e descrito na Conservatória do
Registo Predial sob o número e ... para o qual foi emitida a licença de

utilização número 295.

Cláusula 2ª

Pelo presente contrato, que é de duração limitada, a primeira outorgante dá de arrendamento à segunda outorgante, que aceita, as indicadas fracções.

Cláusula 3ª

1. O presente contrato é celebrado pelo prazo certo de cinco anos, tendo o seu início no dia 1 Maio de 2015 e termo no dia 30 de Abril de 2020, sucessivamente renovável por períodos sucessivos de três anos, se nenhuma das partes se opuser à renovação, para o termo do período inicial ou de qualquer das renovações, com a antecedência e nas condições legalmente fixadas.
2. Decorrido um terço do prazo de duração inicial do contrato ou da sua renovação, o Inquilino poderá denunciá-lo, a todo o tempo, mediante comunicação escrita a enviar aos Senhores com a antecedência mínima de cento e vinte dias do termo pretendido do contrato, que coincidirá necessariamente com o final de um mês do calendário gregoriano.

Cláusula 4ª

1. A renda é de € 15.000,00 (quinze mil euros) por cada mês do calendário gregoriano, paga antecipadamente, no primeiro dia útil do mês anterior àquele a que disser respeito, na sede da Senhoria ou no local, e a quem, por esta for indicado.

Cláusula 5ª

O local arrendado destina-se ao exercício da clínica de medicina dentária e actividades afins e nenhum outro uso lhe poderá ser dado, sem prévia autorização da Senhoria, prestada por escrito.

Cláusula 6ª

A renda estipulada fica sujeita a actualizações anuais e sucessivas, podendo a primeira actualização ser exigida pela Senhoria a partir da que se vencer um ano após o início de vigência deste contrato e, as seguintes, sucessivamente, a partir da que se vencer um ano após a actualização anterior, tendo todas como base os coeficientes de actualização legalmente fixados.

Cláusula 7ª

Se a Inquilina quiser fazer terminar o arrendamento, por denúncia ou oposição à renovação, uma vez recebida a necessária comunicação, a Senhora poderá exigir que sejam colocados anúncios no imóvel arrendado e que o local seja mostrado a quem o pretenda visitar, todos os dias úteis, às horas do expediente, nos três meses anteriores à data em que deva ser restituído.

Cláusula 8ª

A Inquilina aceita o local arrendado no estado em que se encontra e reconhece expressamente que o mesmo não sofre de vício que o desvalorize ou que impeça a realização cabal do fim a que se destina, nem lhe faltam quaisquer qualidades necessárias a esse fim ou asseguradas pela Senhora.

Cláusula 9ª

1. Todas as obras interiores e exteriores serão efectuadas pela Senhora, de sua conta e sob a sua inteira responsabilidade, bem como o respectivo pagamento.
2. A instalação de anúncios, reclamos luminosos ou outras formas de publicidade, depende de prévia autorização escrita da Senhora e, quando necessário, da obtenção de licença municipal devendo, quando autorizada, limitar-se à área ocupada pela Inquilina. Findo o contrato, a Inquilina obriga-se a remover o material publicitário e a reparar eventuais avarias provocadas pelo material e sua remoção.

Cláusula 10ª

A Inquilina obriga-se a usar com prudência o local arrendado e, nomeadamente, as portas, paredes, vidros, fechaduras e canalizações, quaisquer que sejam, de forma mantê-los em perfeito estado de conservação, limpeza e funcionamento, devolvendo-o nesse estado uma vez findo o contrato.

Cláusula 11ª

A Senhora poderá fazer quaisquer obras em benefício do local arrendado, ainda que se trate de mera conservação ou reparação, sem necessidade de autorização da Inquilina, que deverá facultar o acesso ao mesmo e tolerar as obras sem, por esse motivo, exigir indemnização ou redução do quantitativo da

renda. As obras, não poderão alterar qualquer projeto previamente autorizado pela Senhoria, nos termos do presente contrato.

Cláusula 12ª

A Inquilina obriga-se a consentir à Senhoria o acesso ao local por pessoa por si para o efeito credenciada expressamente e por escrito, a todo o tempo.

Cláusula 13ª

A Inquilina obriga-se a reembolsar a Senhoria de todas as despesas, judiciais ou extrajudiciais, por ela suportadas, incluindo honorários de advogados e consultores, se a Senhoria recorrer a Juízo para obter a restituição do local arrendado e essa restituição for ordenada ou realizada.

Cláusula 14ª

Findo o presente contrato, seja qualquer for a respectiva causa, a Inquilina renuncia a receber qualquer compensação pelo eventual acréscimo de valor locativo do arrendado motivado por facto seu.

Cláusula 15ª

1. Todas as comunicações entre os outorgantes a efectuar no âmbito deste contrato, devem ser enviadas, por escrito, para o local arrendado quando dirigidas à Inquilina e, para o respectivo domicílio, quando dirigidas à senhoria, salvo se entretanto o destinatário tiver indicado, também por escrito, endereço diverso.
2. As outorgantes acordam ainda em considerar-se domiciliados nas moradas referidas no número anterior para efeitos de citação ou notificação, em caso de litígio, nos termos e para os efeitos referidos na lei em vigor.

Cláusula 16ª

Nada mais foi convencionado entre as partes além do que consta das cláusulas antecedentes e da minuta anexa, cuja alteração, para ser válida, deverá ser reduzida a escrito, assinado por ambas.

Feito em 23 de Novembro de 2015, em três exemplares, fazendo todos fê.

A...

[Handwritten signature] NIPC

A Segunda Outorgante,

C...

NIPC

10.14. Com data de 12.09.2013 a impugnante enviou a seguinte Carta à sociedade C...,Lda:



C... Lda
Rua [redacted] Lisboa

Lisboa, 12 de Setembro de 2013

Exmos. Senhores,

Na sequência da reunião tida no dia 11 de Setembro e vimos pela presente carta comunicar a V.-Exas o que ficou nessa altura acordado:

1º O contrato de aluguer de equipamentos celebrado, previa que a renda mensal a faturar pela nossa empresa à C... estivesse indexado à utilização horaria dos referidos equipamentos em função da utilização dos gabinetes.

2º Neste pressuposto, o risco de manutenção e de posse dos equipamentos era da responsabilidade da nossa empresa, permitindo à C... uma flexibilização dos custos mensais em função da sua atividade.

3º Tendo em conta que o referido contrato foi celebrado em Janeiro de 2010 e portanto a utilização dos equipamentos, ocorre há mais de 4 anos sem que os mesmos tenham sido substituídos, a fórmula acordada para cálculo variável e mensal da renda, revela-se atualmente desajustada. Pelo que ficou acordado passar a partir do dia 01.10.2013, a renda variável para um valor fixo mensal de 11.000 euros acrescido de IVA à taxa legal em vigor. Mantendo-se este valor inalterável enquanto a renovação integral dos equipamentos não tiver lugar.

4º A A... assume a partir desta data, para além dos custos mencionados no contrato os custos com as comunicações, comprometendo-se a efectuar as actualizações dos contratos com as operadoras.

A Gerência

A...

C...

*Recebido e concado
12/09/13*

*180
cm*

10.15. Com data de 31.07.2015 a impugnante enviou a seguinte Carta à sociedade C..., Lda:



A...

Rua

Lda
Lisboa

Lisboa, 31 de Julho de 2015

Assunto: Adenda ao contrato de arrendamento celebrado a 28 de Dezembro de 2009

Exmos. Senhores,

Na sequência da reunião tida no dia 30 de Julho de 2015 vimos pela presente carta comunicar a V.-Exas o que ficou nessa altura acordado:

1º O contrato de arrendamento celebrado, previa que a renda mensal a faturar pela nossa empresa à C... estivesse indexado aos valores de mercado e às obras que ocorressem.

2º Tendo em conta que o referido contrato foi celebrado em Dezembro de 2009 e portanto há mais de 4 anos que o valor da renda não é revisto, revelando-se atualmente desajustado face aos valores de mercado e às obras efectuadas. Pelo que ficou acordado passar, a partir do dia 01.08.2015, com retroactivos a Maio de 2015, para uma renda mensal de 20.000,00 euros (mais 5.000,00 euros).

3º Não obstante a actualização efectuada nesta data, fica desde já acordado a sua revisão até ao final do ano.

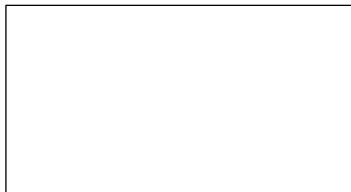
A Gerência

A...

C...

NIPC

10.16. Com data de 31.07.2015 a impugnante enviou a seguinte Carta à sociedade F..., Lda:



F... Lda
Rua ... Lisboa

Lisboa, 31 de Julho de 2015

Exmos. Senhores,

Na sequência da reunião tida no dia 31 de Julho de 2015 vimos pela presente carta comunicar a V.-Exas o que ficou nessa altura acordado:

1º O contrato de arrendamento celebrado, previa que a renda mensal a faturar pela nossa empresa ao F... estivesse indexado aos valores de mercado e às obras de que ocorressem.

2º Tendo em conta que o referido contrato foi celebrado em Maio de 2012 e portanto há mais de 3 anos que o valor da renda não é revisto, revelando-se atualmente desajustado face aos valores de mercado e às obras efectuadas, nomeadamente a transferência do Laboratório do 6º piso para o 1º piso com uma área substancialmente maior. Pelo que ficou acordado passar, a partir do dia 01.08.2015, para uma renda mensal de 2.000,00 euros (mais 500,00 euros).

A Gerência

A...

NIPC

F...

10.17. Com data de 26.11.2015 a impugnante enviou a seguinte Carta à sociedade C..., Lda:

C...

C... Lda
Rua [] Lisboa

Lisboa, 26 de Novembro de 2015

Assunto: Adenda ao contrato de arrendamento celebrado a 28 de Dezembro de 2009

Exmos. Senhores,

Na sequência da reunião tida no dia 25 de Novembro de 2015 vimos pela presente carta comunicar a V.-Exas o que ficou nessa altura acordado:

1º O contrato de arrendamento celebrado a 28 de Dezembro de 2009, previa que a renda mensal a faturar pela nossa empresa a C... estivesse indexado aos valores de mercado e às obras que ocorressem.

2º Em Maio de 2015 a A... alugou à C... a fracção autónoma identificada pela letra "F" (1º Direito) do prédio sito na Rua [] freguesia de [] concelho de Lisboa, inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo [] e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o número [] para o qual foi emitida a licença de utilização número [] pela Câmara Municipal de Lisboa.

2º Tendo em conta o referido contrato de 28 de Dezembro de 2009, a reunião efectuada em 31 de Julho de 2015, que previa a revisão do valor da renda do 6º piso e o arrendamento mencionado no ponto anterior, ficou acordado passar, a partir do dia 01.12.2015, para uma renda mensal de 40.000,00 euros (mais 20.000,00 euros; 10.000,00 referentes ao 6º piso com retroactivos a Janeiro e os outros 10.000,00 referentes ao 1º piso com retroactivos a Maio).

A...

NIPC []

171

10.18. Com data de 28.02.2017 a impugnante enviou a seguinte Carta à sociedade F..., Lda:



F...

es, Lda
Lisboa

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2017

Exmos. Senhores,

Na sequência da reunião tida no dia 28 de Fevereiro de 2017 vimos pela presente carta comunicar a V.-Exas o que ficou nessa altura acordado:

1º Tendo a nossa empresa a posse dos equipamentos, e c F... a sua utilização, ficou acordado a partir do dia 01.03.2017, a renda fixa mensal de 1.800,00 euros acrescido de IVA à taxa legal em vigor pela utilização dos mesmos.

2º Neste pressuposto, o risco de manutenção e de posse dos equipamentos é de responsabilidade da nossa empresa.

A Gerência

A...

NIPC

*Recebido e concordado
28/02/17*

F...

*190
CO*

10.19. Em 1 de Fevereiro de 2016 foi celebrado o seguinte contrato de prestação de serviços entre a impugnante e a C...:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

ENTRE:

A...

..., LDA., sociedade por quotas com sede na Rua

e direito, freguesia de

concelho de Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, sob o número único, de matrícula e pessoa colectiva

, com o capital social de 5.000 euros, representada pelos seus gerentes

H...

I...

adiante designada por A... ou Primeira Outorgante

E

C...

..., LDA., sociedade comercial por quotas com sede na Rua

n.º

em Lisboa,

matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único de matrícula e pessoa colectiva

, com o capital social de 5.000 Euros, representada pelos seus gerentes e

I...

adiante designada por

C...

ou Segunda Outorgante

E considerando que:

- A primeira outorgante dedica-se à formação contínua nas áreas da medicina dentária e afins;
- A segunda outorgante dedica-se à prestação de serviços de saúde no âmbito da medicina dentária e, no exercício dessa atividade, instituiu a C... , sita na Rua , em Lisboa;
- A segunda outorgante pretende identificar as áreas em que é possível melhorar a qualidade dos recursos humanos ao seu serviço e organizar acções de formação para frequência pelos seus trabalhadores, nessas áreas.

É livremente celebrado o contrato de prestação de serviços constante das cláusulas seguintes:

1ª.

Pelo presente contrato, a Primeira outorgante obriga-se a prestar à Segunda outorgante, os seguintes serviços:

1. Diagnóstico e levantamento das necessidades de formação profissional dos trabalhadores ao serviço da Segunda outorgante;
2. Organização de acções de formação nas áreas identificadas, a frequentar pelos trabalhadores da Segunda.

2ª.

1. Em contrapartida dos serviços identificados no número 1 da cláusula anterior, a segunda outorgante pagará à primeira a quantia de € 75.000, acrescida de IVA à taxa em vigor.
2. Em contrapartida dos serviços identificados no número 2 da cláusula anterior, a segunda outorgante pagará à primeira as seguintes quantias:
 - a) € 60.000, por semestre de acções destinadas ao corpo clínico;
 - b) € 15.000, por semestre de acções destinadas a higienistas;
 - c) € 12.500, por semestre de acções destinadas a recepcionistas e telefonistas;
 - d) € 12.500, por semestre de acções destinadas a assistentes.

3ª.

As quantias referidas na cláusula anterior serão pagas no final de cada semestre, no prazo de 30 dias após apresentação da correspondente factura.

42.

Nada mais foi convencionado entre as partes, devendo qualquer alteração ao aqui estipulado, para ser válida, ser feita por escrito assinado por ambas.

I...

de Fevereiro de 2016

10.20. A impugnante pagou o valor das liquidações objeto do processo em 11.07.2019.

Com interesse para a decisão da causa não se provou o valor de juros compensatórios alegadamente pagos pela impugnante.

11. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, que não foram objeto de impugnação por nenhuma das partes, sendo ainda de observar que dos articulados apresentados emerge concordância das partes relativamente à matéria de facto dada como provada, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

Relativamente à questão do pagamento dos juros compensatórios a decisão de facto quanto a este ponto resulta da ausência de elementos de prova relativamente à matéria em causa.

-III- O Direito aplicável

12. QUESTÃO DA FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA NA FATURAÇÃO EMITIDA COMO CEDÊNCIA DE ESPAÇO- 2015, 2016, 2017 E 2018.

Com interesse para a apreciação da questão da falta de liquidação de IVA na faturação emitida como cedência de espaço, pode ler-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9-06-2021, proc. 01901/18.5BEPRT¹ o seguinte:

*“(...) o fundamento da isenção vertida no actual n.º 29 (antigo n.º 30) do artigo 9.º do Código do IVA (que se refere, muito singelamente, a “locação de bens imóveis”) parte, por um lado, da natureza dos bens imóveis – que, por definição, não são produzidos nem consumidos – e, por outro lado, da natureza predominantemente passiva da simples actividade de arrendamento, a qual não é geradora, por isso, de um evidente valor acrescentado. Este fundamento é, aliás, confirmado pela lista das exclusões de isenção logo de seguida apresentadas no mesmo normativo e onde se denuncia, precisamente, uma vertente mais “ativa” na prossecução da actividade económica – sobre isto, vd. **Ben Terra / Julie Kajus**, *Introduction to European VAT – Volume I*, IBFD, 2007, pp. 846-7, e, entre nós, **Patrícia Noiret Cunha**, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Anotações ao CIVA e ao RITI*, ISG, Lisboa, 2004, pp. 210-1; na jurisprudência do TJ da União, vd. o acórdão *Goed Wonen* (C-236/99, de 4 de Outubro de 2001). Assim sendo, será somente nos casos em que esta vertente eminentemente passiva da locação de imóveis se encontre ausente ou, pelo menos, seriamente prejudicada que podem ser questionados os termos daquela isenção acabada de referir.*

(...)

*Começando por aquela primeira tarefa, começaríamos por dizer que, e salvo melhor opinião, só parecem susceptíveis de extravasar o âmbito daquela isenção os contratos atípicos e, ainda, os contratos mistos em que os elementos da locação se encontrem subalternizados. Acerca desta nomenclatura e consequências de regime, vd., por todos, **Pedro Pais de Vasconcelos**, *Contratos Atípicos*, Almedina, Reimpressão da 1ª edição, 2002, pp. 207 e ss. e **Rui Pinto Duarte**, *Tipicidade e Atipicidade dos Contratos*, Almedina, 2000, pp. 90 e ss..*

*VI. Serão contratos atípicos – envolvendo a utilização temporária onerosa de bens imóveis, claro está – aqueles em que a função social do contrato (a sua *causa*) se encontre absolutamente autonomizada da mera função passiva de cedência de um espaço de paredes nuas que caracteriza o simples arrendamento imobiliário. É disso denotado exemplo a cedência onerosa de loja em centros comerciais, integrado na espécie mais vasta dos contratos de integração empresarial, onde um conjunto vasto e indissociável de prestações de serviços tem forçosamente de ser contratado (segurança, limpeza e higiene, publicidade), assim como importantes obrigações relativas aos termos da utilização do próprio espaço (desde obrigações estritas de horário, termos de prossecução das próprias actividades*

¹ Os acórdão do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo-Sul citados ou referidos nesta decisão estão disponíveis em “www.dgsi.pt”. As decisões dos Tribunais arbitrais são consultáveis em “<https://caad.org.pt/tributario/decisoess/>”

desenvolvidas [como promoções e saldos, por exemplo] e outras), tudo traduzido numa gestão conjunta. Por isto, em tais casos, é o próprio regime civil relativo ao arrendamento urbano que já nem sequer é aplicável (ou, sendo-o, não o é nos termos normais), por se tratar já de um contrato atípico aquele que está aí em causa. Nestas circunstâncias, é impossível vislumbrar nestes contratos a mera cedência de utilização de um espaço de paredes nuas, com o locador a abster-se de qualquer interferência na actividade aí ulteriormente desenvolvida. E, por isso, a exclusão do n.º 29.º do artigo 9.º do Código do IVA já não pode, naturalmente, manter-se.”

No caso dos autos, no entender deste tribunal, as prestações a que a Requerente se obrigou, quer com a sociedade C..., quer com a sociedade B..., em instrumentos contratuais formalmente distintos, uns denominados de “arrendamento” e outros de “aluguer”, por conterem ambos disposições que se reportam às condições de cedência do espaço, equipamentos e clínica/laboratório, devem ser objeto duma análise conjunta e integrada.

Assim, no denominado contrato de aluguer celebrado em 28.01.2010 entre a Requerente e a C..., consta na clausula primeira que a Requerente entrega à segunda outorgante a Clínica para que esta a utilize no exercício da sua atividade (clausula 1ª).

De acordo com a clausula segunda a contrapartida a pagar pela C... é o valor de 14,48 euros por hora ou fração. Tal implica, naturalmente, interação para verificação permanente, à luz do que se compreenderá o disposto na cláusula quinta do contrato, do seguinte teor:

*“Os outorgantes comprometem-se, na vigência do presente contrato e posteriormente, a **guardar sigilo sobre os processos de trabalho, documentos, informações e quaisquer outros dados, seja qualquer for o respetivo suporte, de que vierem a tomar conhecimento em execução do presente contrato ou por ocasião dela** e, portanto, comprometem-se a não divulgar, dar a conhecer ou utilizar, seja por que forma for, para fins diferentes do seu pontual cumprimento, qualquer dado ou informação que venham a conhecer.*

Designadamente, o/a segundo/a outorgante compromete-se a não copiar quaisquer informações ou documentos que façam parte do arquivo da Primeira outorgante.”

Em linha com esta interação o ponto 3.2. da clausula terceira concede à C... o direito de solicitar à Requerente outros móveis ou equipamentos se considerar necessário.

E na mesma linha estabelece o ponto 3.4. da mesma clausula que:

Os consumos de água, electricidade, serviços de manutenção, serviços de informática, serviços de gestão, entre outros, são da responsabilidade da primeira outorgante”

Por outro lado, patenteando a relação de interdependência entres os denominados contratos de arrendamento e de aluguer celebrados, consta da clausula 4ª que “*o presente contrato tem início na presente data e **vigorará enquanto vigorar o contrato de arrendamento** entre os outorgantes relativo aos andares onde os equipamentos estão instalados*”.

De notar que a interligação contratual entre o contrato de arrendamento celebrado com a C... em 28.12.2009 e o contrato de aluguer celebrado em 30.01.2010 não é posta em crise pelo facto dos do contrato de aluguer ter data posterior em um mês à do contrato de arrendamento. Por um lado, consta do RIT e não foi contestado pela Requerente que, à data do arrendamento, a Requerente já tinha documentada na sua contabilidade a aquisição dos equipamentos objeto do aluguer, por outro, do próprio contrato de aluguer consta que “*pelo presente contrato, A... entrega à C... a referida clínica com todos os equipamentos aí existentes*”.Em todo o caso, resultando do denominado contrato de aluguer a regulação de vários aspetos da cedência do espaço, sempre teria que se considerar que foi com o segundo contrato que a regulação contratual ficou completa. Caso assim se não entendesse, forçoso seria considerar que este contrato teria modificado o primeiro, com a mesma consequência: ambos fazem parte da regulação unitária estabelecida.

Os contratos de arrendamento e de aluguer celebrados pela impugnante com a B... contém clausulas em tudo idênticas às dos contratos celebrados com a C..., como resulta do probatório.

Assim, no caso em apreço, a Requerente, para além da obrigação de facultar àquelas sociedades o gozo dos imóveis e móveis em causa, obrigou-se ainda a (nos denominados contratos de aluguer):

- Entregar a Clínica ou Laboratório.
- Adquirir e entregar às locatárias, se estas o considerarem necessário, outros móveis ou equipamentos além dos existentes na clínica ou laboratório.
- Realizar obras de instalação e adaptação.
- Responsabilizar-se pelos consumos de água e eletricidade.
- Serviços de manutenção.
- Serviços de gestão.
- Outros.

Para além da expressa ligação entre os dois contratos celebrados, constante da cláusula 4ª dos contrato de aluguer, verifica-se, pois, que algumas das obrigações que se acabam de mencionar constantes do denominado contrato de aluguer se referem manifestamente aos imóveis e não aos bens móveis alugados e todas se referem à Clínica, que se considera “entregue” com o contrato de aluguer.

De notar que, relativamente ao denominado contrato de arrendamento datado de 23.11.2015, não consta do processo escrito de aluguer. Porém, não tendo sido alegado pela Requerente, quer no direito de audição exercido no âmbito do procedimento inspetivo, quer na petição inicial, qualquer diferenciação no regime estabelecido entre as partes quanto a este contrato, relativamente aos demais também denominados de arrendamento, sendo as partes as mesmas, é de presumir face aos factos e às regras da experiência que a referida fração ficou submetida ao mesmo regime regulatório geral das demais frações, tanto mais que as cláusulas de tal contrato são em tudo idênticas às dos demais contratos denominados de arrendamento celebrados em 28.12.2009 e 9.05.2012.

É assim manifesto, no entender do tribunal, que a Requerente e a sociedade C..., estabeleceram, mediante a celebração de contratos denominados de arrendamento e de aluguer relação

contratual complexa, unitária e indissociável, o mesmo tendo sucedido entre a impugnante e a sociedade B... .

A manifesta indissociabilidade que emerge das cláusulas contratuais mencionadas, não aponta no sentido de se estar perante uma mera união de contratos pois, como refere Pedro Pais de Vasconcelos:

“O vínculo de ligação entre os contratos unidos suscita, todavia, a dúvida sobre a pluralidade contratual. A existência de um nexo de carácter funcional que desempenhe um papel tal que lhe possam ser imputados efeitos ou consequências jurídicas novas e diferentes daquelas que são próprias de cada um dos contratos unidos entre si postula a necessidade para as partes de recorrer à vinculação entre os contratos para alcançarem o intento pretendido. A unidade de função e do interesse negocial introduzida pelas partes, que funda a regra “simul stabunt, simul cadente”, aponta mais na direcção de uma unidade contratual com pluralidade de tipos do que na de uma pluralidade de contratos unidos funcionalmente” (Contratos Atípicos, Almedina, 2ª Edição, 2009, pag. 223).

Tratam-se, pois, de contratos mistos, com elementos de diversos tipos contratuais, especialmente do contrato de arrendamento e do contrato de aluguer, mas também de outros tipos, designadamente locação de cessão de estabelecimento e de prestação de serviços, de natureza diversa, entre os quais o de gestão.

Refere ainda o mesmo autor que “Na maior parte dos casos, os contratos atípicos não são puros; são construídos a partir de um ou mais tipos que são combinados ou modificados de modo a satisfazerem os interesses contratuais das partes. Estes são os contratos mistos. Na prática quase todos os contratos atípicos são mistos” (Ob. Cit. , pag. 217).

Em sentido idêntico escreve Rui Pinto Duarte:

“(…) O contrato misto não corresponde a nenhum dos tipos de contrato de que é misto; tem aspectos deles.(…)
Os contratos mistos devem, pois, ser considerados como contratos atípicos e integrados nesta categoria (...)
(Tipicidade e atipicidade dos contratos, Almedina, 2000, pag. 49)

Pode também ler-se no sumário do acórdão do TCA-Sul de 7-11-2024, proferido no processo 412/20.3BELLE, DE 7-11-2024:

*II - Por “**locação de imóveis**”, deve entender-se a colocação passiva de um imóvel à disposição do locatário, não se restringindo o conceito ao de “paredes nuas”, podendo envolver a disponibilização de utensílios, equipamentos e mobiliário, incorporado ou não, desde que tal possa ser encarado como um meio de proporcionar melhores condições da locação e não constitua qualquer prestação de valor acrescentado.*

III - Independentemente do “nomen juris”, a substância económica do contrato deve ser apreendida a partir do seu clausulado e execução (art.º 36/4 da LGT).

(...)

Face ao exposto, conclui-se que a realidade contratual em causa, unitária e indissociável, nos termos supra referidos constitui contrato atípico construído a partir de vários tipos contratuais “combinados ou modificado de modo a satisfazerem os interesses contratuais das partes” e, nesta medida, não se subsume no conceito de “locação de bens imóveis” previsto no nº 29, do art. 9º, do CIVA, não beneficiando da isenção aí prevista.

Ainda que assim não fosse, pode ainda ler-se na decisão arbitral proferida no processo 833/2024-T, 18-10-2024, o que se segue e acompanha:

“A jurisprudência do TJUE tem restringido a aplicação da isenção em causa às situações em que há uma mera locação do imóvel, consubstanciada na sua colocação passiva à disposição do locatário, «um direito precário de ocupação do mesmo imóvel em contrapartida do pagamento de uma retribuição fixada principalmente em função da superfície ocupada».

Como se refere no n.º 18 do acórdão do TJUE de 28-02-2019, processo C-278/18, «o Tribunal de Justiça definiu em numerosos acórdãos a locação de bens imóveis, na aceção desta disposição, como o direito conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário de, mediante remuneração e por um período acordado, ocupar esse imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, n.º 55, e de 6 de dezembro de 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, n.º 17 e jurisprudência referida)».

Por outro lado, neste aresto esclarece-se que a justificação desta isenção para a locação está no facto de se tratar de uma actividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo, e que é aplicável independentemente da forma como o locatário utiliza o bem em causa.

É perfeitamente elucidativo o n.º 19 deste aresto em que se refere o seguinte:

*“19 O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.º B, alínea b), da Sexta Diretiva se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. **Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas nos n.ºs 1 a 4 desta disposição, quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial** (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, n.ºs 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, n.º 20).*

Não ocorre essa mera colocação passiva do imóvel à disposição do locatário imóvel nas situações em que é disponibilizada ao locatário a exploração de um estabelecimento completamente equipado e preparado para funcionar como tal, o que se reconduz à cessão de exploração de um estabelecimento comercial, como se entendeu na decisão arbitral de 22-09-2021, proferida no processo n.º 212/2021-T.

(...)

*Não é essencial, para se estar perante um estabelecimento comercial, que ele já esteja em funcionamento, mas tem de existir uma estrutura organizativa que esteja potencialmente apta à funcionalidade económica ou ao destino comercial ou industrial, que tenha aptidão para entrar em movimento, como se entendeu, além do acórdão citado, também nos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 03-04-2003, processo 02A3040, e de 08-01-2004, processo n.º 03B3093.*²

Ora, no caso dos autos, para além de ser claro que não houve por parte da impugnante uma mera colocação passiva dos imóveis, muito pelo contrário (como resulta de todas as obrigações a que se obrigou) resulta ainda manifesto da conjugação dos denominados contratos de

Nosso destaque.

arrendamento e de aluguer e dos demais elementos factuais constantes do RIT, designadamente da contabilidade da impugnante, que foram entregues pela impugnante às sociedades integrantes do seu grupo estruturas económicas organizadas aptas à funcionalidade económica e preparadas para entrar em funcionamento pelo que, também por esta razão, sempre estaria a isenção excluída face à parte final da al. c) do referido n.º 29.º, do art. 9.º do CIVA.

Assim, também por esta razão sempre improcederia a anulação dos atos tributários nesta vertente.

13. QUESTÃO DA NÃO FATURAÇÃO À SOCIEDADE B... LDA NOS EXERCÍCIOS DE 2015, 2016 E ATÉ FEVEREIRO DE 2017 DA RENDA MENSAL FIXA DE 3235,00 €. IRC e IVA

A Requerente vem também insurgir-se contra esta correção efetuada em sede de IRC e de IVA alegando que a mesma contraria o princípio constitucional da liberdade de gestão.

Instada no âmbito do procedimento inspetivo a justificar a não faturação a Requerente veio dizer que “(...) verifica-se que, a pedido da arrendatária F..., Lda, e havendo interesse de ambas as partes na **manutenção do contrato de arrendamento**, foi concedida, uma **mera suspensão no pagamento da renda**, entretanto retomada”.

Independentemente do aparente lapso de escrita na referência a “manutenção do contrato de arrendamento”, e a “renda” quando o que está em causa é a vertente do denominado aluguer, não é isento de dúvidas o que pretenderia a Requerente significar com a “mera suspensão no pagamento da renda” tanto mais que se refere igualmente o “interesse de ambas as partes na **manutenção do contrato de arrendamento**”.

Queria a Requerente reportar-se a suspensão temporária do pagamento do aluguer com dilação do pagamento das mesmas para o futuro, mantendo-se o contrato em tal período com a inerente obrigação da prestação típica por parte da locatária, embora suspensa temporariamente, correspondendo substancialmente a uma concessão de crédito ou, diferentemente, a uma renúncia temporária ao pagamento do aluguer mas definitiva quanto aos períodos a que se

reportasse, com a inerente transformação da relação contratual, durante o período em causa, num contrato de comodato³?

Na primeira hipótese, face ao artigo 18º, nº 1, do CIRC, é manifesto que o rendimento foi obtido nos períodos a que se reportam as mensalidades do aluguer, independentemente do seu recebimento, pelo que a correção não poderia deixar de ser efetuada.

Na segunda hipótese, correspondendo a posição da Requerida a uma não aceitação para efeitos fiscais dum hipotético contrato de comodato, justificar-se-ia a ponderação do acerto de tal posição face ao princípio da liberdade de gestão.

Porém, previamente, há que apurar se, face à prova produzida, é de considerar que ocorreu a transformação contratual em questão.

Tendo o contrato de aluguer em causa sido sujeito à forma escrita tem a sua probatória estabelecida nos termos do artigo 376º do Código Civil. A prova de convenções contrárias ou adicionais ao conteúdo do mesmo teria que feita nos termos gerais não sendo, porém, admissível prova testemunhal para o efeito, face ao artigo 394º do Código Civil.

A Requerente não apresentou prova documental, nem qualquer outra, da alteração contratual que alega (ao contrário do que ocorreu na alteração contratual de 28.02.2017 pela qual o aluguer mensal fixo foi objeto de redução para 1800 €, assim como nas alterações contratuais de 11.09.2013 referente ao contrato de aluguer com a C..., Lda, e de 30.07.2015 e 25.11.2015 referentes ao contrato de arrendamento vigentes com a mesma empresa, relativamente aos quais existem comunicações escritas das alterações acordadas).

Como é manifesto, a simples declaração da Requerente no sentido de ter ocorrido transformação temporária do alegado contrato de aluguer em contrato de comodato (a interpretar-se assim a sua declaração) não constitui prova da mesma.

Não tendo sido provada a modificação do contrato de locação em contrato de comodato, fica prejudicada a questão da eventual violação do princípio da liberdade de gestão. Trata-se apenas de rendimentos juridicamente obtidos em sede de IRC e prestações de serviços realizados em

³ Cfr. arts. 1129º e segs. do Código Civil.

sede de IVA que não foram devidamente faturados (art. 21º e 125º do CIRC e arts. 4º e 29º, nº 1, al. c) do CIVA).

A Requerente invoca ainda vício de forma por falta de fundamentação nesta correção alegando que “a Impugnante invocou e invoca dificuldades financeiras e económicas relevantes por parte da B..., locatária, naquele período, como fundamento razoável, suficiente e economicamente relevante para fundamentar essa opção livre e determinada, tomada numa lógica integrada de grupo económico e no interesse da sobrevivência da atividade especificamente prestada por esta empresa, em virtude da sua manifesta relevância para o grupo D...” e que “competia à AT, segundo as regras gerais de fundamentação dos atos administrativos, fundamentar a sua posição por demonstrar a falta de um interesse económico objetivo, o que não fez.”

Porém em rigor e na verdade, a impugnante, na sequência da notificação efetuada, alegou tão somente que “verifica-se que, a pedido da arrendatária F..., Lda, e havendo interesse de ambas as partes na **manutenção do contrato de arrendamento**, foi concedida, uma **mera suspensão no pagamento da renda**, entretanto retomada” tendo a Requerida na apreciação de tal pronúncia considerado o seguinte:

“O SP, na explicação que apresenta, confirma que apenas ocorreu “*uma mera suspensão no pagamento*” da prestação mensal definida em contrato (...) não mencionando qualquer quebra contratual. Importa sublinhar que, durante aquele compasso temporal de não facturação daquela prestação de serviços, sujeita a IVA, a A... continuou a assegurar a gestão do imóvel onde era explorado o laboratório, disponibilizando o espaço, o seu equipamento e os serviços conexos com o seu usufruto”

Não se vislumbra, pois, face ao alegado pela Requerente, falta de fundamentação suscetível de invalidar a incorreção em causa.

A razão se ser da correção foi explicitada e resulta clara: Foi prestado um serviço em cumprimento dum contrato e como tal deve haver tributação. Face à singela justificação da impugnante não se vislumbra necessidade de fundamentação diferente da que foi produzida, tanto mais que a invocação do princípio da liberdade de gestão, as “*dificuldades financeiras e económicas relevantes por parte da B...*” e “*o interesse da sobrevivência da atividade*

especificamente prestada por esta empresa, em virtude da sua manifesta relevância para o grupo D...” agora invocados não foram explicitados na resposta da impugnante à notificação que lhe foi feita e também não foram invocados pela impugnante em sede de direito de audição na sequência do projeto de relatório.

Pelo que, quer em sede de IRC, quer em sede de IVA, além de improceder o vício de violação de lei invocado relativamente a esta correção, improcede igualmente o vício de falta de fundamentação.

14. QUESTÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO E LEVANTAMENTO DAS NECESSIDADES DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL NO ÂMBITO DA MEDICINA DENTÁRIA

Estão isentas do imposto, nos termos do n.º 10º, do art. 9º do CIVA:

“As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes;”

Esta isenção emerge da al. i) do artigo 132º da Diretiva IVA, que se reporta à isenção de

“A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;”

Por outro lado, o art. 134º da Diretiva tem o seguinte teor:

“As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

- a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;
- b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.”

Pode ler-se na decisão arbitral do processo 132/2015-T de 26.11.2015:

“55. Nem o número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, nem a alínea i), do número 1, do artigo 132.º da Directiva do IVA oferecem a definição do conceito de prestações de serviços “estritamente conexas” com o ensino.

56. As prestações de serviços e as entregas de bens só podem ser consideradas “estritamente conexas” com o ensino, quando estão relacionadas com o ensino e são efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino, que constitui a prestação principal (Acórdão do Tribunal de Justiça, de 14 de Junho de 2007, processo 0434/05).

57. Resulta, por sua vez, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador.

58. Por outro lado, tem-se afirmado que as operações conexas com a atividade principal só podem beneficiar da isenção se forem indispensáveis à realização dessas operações isentas.

59. Para serem “qualificadas como indispensáveis, as operações acessórias devem ser de uma natureza e características tais que, sem recorrer a essas operações, não seria possível assegurar que o serviço principal de que o cliente beneficia tivesse uma valia equivalente, ou seja, por exemplo, que oferecesse a mesma qualidade”. (cf. LAIRES, Rui - A Noção de "Operações Estritamente Conexas" – Revista dos TOC, n.º 132, MAR. 2011, pág. 56 e 57).” (Essencialmente neste sentido, cfr. decisão arbitral proc. Nº 603/2015-T de 26.04.2016)

Pode ainda ler-se no acórdão do STA de 25-03-2015, proferido no processo 01209/14:

“Dispõe o artigo 134.º da Directiva IVA que: «As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

- a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;
- b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.

Ora, sendo certo que a jurisprudência europeia tem afirmado, em matéria de isenções de IVA, um princípio geral de interpretação estrita, porquanto as isenções constituem derrogações à regra geral de sujeição a imposto, o certo é que neste domínio específico – como no da saúde –, a jurisprudência europeia tem igualmente afirmado que tal

*interpretação deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções (no caso, assegurar um acesso menos dispendioso aos serviços ligados ao ensino) e respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal (assim, RUI LAIRES, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Cadernos IDEFF, n.º 14, Almedina, 2012, p. 176.*

No caso dos autos, não se descortina no Relatório da Inspeção que serviu de base às correcções que deram origem à liquidação sindicada nos autos que as prestações de serviços de alimentação e alojamento desconsideradas pela Administração fiscal como abrangidas pelo âmbito da isenção das operações conexas com o ensino não se afiguram indispensáveis à realização deste ou que se destinem essencialmente a proporcionar aos SASUP receitas suplementares, originando distorções da concorrência.

E parece-nos que para serem desconsideradas como abrangidas pelo âmbito da isenção tal devia ter sido alegado, pois que, sem qualquer explicação suplementar para tal, fica-se sem entender porque, por exemplo mas paradigmaticamente, o alojamento de alunos bolseiros de nacionalidade timorense e de nacionalidade estrangeira, facturados ao Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento ou à Reitoria da Universidade (docs. de fls. 19, 20, 23, 24, 25, 26, 41, 42, 55, 56 e 58) se não devam ter como incluídos no âmbito da isenção, mesmo em face do critério eleito como relevante pela Administração fiscal.”

Por sua vez, consta também da decisão arbitral proferida no proc. 453/2020-T, de 16.02.2022, o seguinte:

“Conforme resulta da previsão legal do n.º 10.º do artigo 9.º do CIVA aplicável, as prestações de fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, porque relacionadas com os cursos de formação (o que não é questionado pela AT), deverão ser consideradas conexas.

Já no que respeita às restantes prestações, também se deverá concluir da mesma forma, reconduzindo-se à parte exemplificativa (“como sejam”) do normativo em causa.

Com efeito, nada no descritivo dos serviços facturados, ou em qualquer parte do RIT, sugere ou, muito menos, evidencia, que não se tratem de prestações indispensáveis à realização deste ou que se destinem essencialmente a proporcionar receitas suplementares à Requerente, antes se indiciando que se tratam de prestações relacionadas com os serviços de formação profissional em concreto (direccionados a alunos estrangeiros), nos mesmos termos que os serviços de fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico. “

Assim, e como se escreveu no Ac. do STA de 25-03-2015, proferido no processo 01209/14: “Não se descortinando no Relatório da Inspeção que serviu de base às correcções que deram origem à liquidação sindicada que as prestações de serviços desconsideradas pela Administração fiscal como abrangidas pelo âmbito da isenção das operações conexas com o ensino não se afiguram indispensáveis à realização deste ou que se destinem essencialmente a proporcionar (...) receitas suplementares, originando distorções da concorrência e sendo verosímil que a

generalidade dos serviços que prestou tenham tido conexão com a actividade de ensino, impunha-se à Administração fiscal explicitar as razões pelas quais entendia que tais prestações de serviços, alegadamente conexas com o ensino, deviam como tal ser desconsideradas.”.

A Requerida considerou que “para que a prestação de serviços de *diagnóstico e levantamento das necessidades de formação* possa ser qualificada como prestação de *serviços estreitamente conexa* deve ser de uma natureza ou qualidade tal que, sem recorrer a esse serviço, não seria possível assegurar que a formação fosse ministrada pela A... . No caso em apreço, ainda que a referida prestação possa ser considerada útil para a realização das operações de formação teórica e prática, não são indispensáveis para atingir o objetivo visado por estas”.

Entende-se não ser de acolher esta visão.

Em linha com o entendimento da decisão arbitral proferida no proc. 453/2020-T acima citada, entende-se que, porque relacionadas com a formação em causa, as despesas são conexas. De resto, a própria Requerida ao reconhecer “que a referida prestação possa ser considerada útil para a realização das operações de formação teórica e prática” admite, salvo melhor opinião, a conexão em causa, à luz do entendimento da referida decisão arbitral.

É necessário ainda averiguar se as despesas além de conexas são indispensáveis para atingir o fim visado pela formação.

Afigura-se que o conhecimento das necessidades formativas dos destinatários é indispensável para a formação atingir os seus objetivos. Sem este conhecimento, a formação só por mero acaso pode atingir os seus objetivos pois, como é manifesto, este conhecimento é essencial, sob pena de poder ser ministrada formação de que os formandos não necessitam ou, diferentemente, de ser dada formação relativamente à qual os mesmos não possuam a pré-compreensão necessária a uma proficiente aprendizagem. Em todo o caso, sem o conhecimento das necessidades formativas é inequívoco que a formação não terá a mesma qualidade.

O levantamento das necessidades formativas só poderia não ser indispensável se a entidade formadora já dispusesse do conhecimento das mesmas. Mas tal não foi alegado e muito menos provado pela Requerida.

Em consequência, é ilegal esta correção referente quarto trimestre de 2016, no valor de 17.250 €, com a consequente procedência da pretensão anulatória da impugnante, na parte correspondente.

15. PRETENSÃO REFERENTE AO REEMBOLSO DOS IMPOSTOS PAGOS, NO MONTANTE TOTAL DE 422.968,90€ JUNTAMENTE COM OS JUROS COMPENSATÓRIOS IGUALMENTE PAGOS ATÉ À DATA DA DECISÃO

Veio, ainda, o Requerente pedir a condenação da Requerida no reembolso dos impostos pagos, no montante total de 422.968,90€ juntamente com os juros compensatórios igualmente pagos até à data da decisão.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, é procedente a pretensão do Requerente à restituição do montante de 17.250 €, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade em causa não tivesse sido praticada.

No que concerne aos juros compensatórios, não tendo sido feita a prova no processo do respetivo pagamento improcede tal pretensão, sem prejuízo, se for caso disso, do dever que decorre para a Requerida de plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, nos termos dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, decretando-se a anulação parcial, quanto ao valor de 17.250 €, do ato de liquidação de IVA referente ao quarto trimestre de 2016 condenando-se a Requerida a restituir à Requerente tal montante, improcedendo, no demais, os pedidos formulados.

Valor da ação: € 422.968,90, euros (quatrocentos e vinte e dois mil novecentos e sessenta e oito euros e noventa centavos) nos termos do disposto no art. 306º, 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.

Custas, no valor de € 6732,00, a cargo da Requerente na proporção 95,92 por cento e a cargo da Requerida na proporção de 4,08 por cento, nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de agosto de 2025

A Árbitro- Presidente
Fernanda Maçãs

O árbitro-Adjunto
Marcolino Pisão Pedreiro -relator

O árbitro-Adjunto
Rui Miguel Marrana