

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 67/2025-T

Tema: Artigo 9.º n.º 29) do CIVA — Isenção de IVA na locação de imóveis

SUMÁRIO:

- I. É isento de IVA, nos termos do n.º 29.º do artigo 9.º do CIVA, o contrato em que o elemento preponderante e determinante da economia contratual seja a locação/arrendamento, em que o locatário teve em vista com a celebração do contrato não as prestações de serviço ligadas sobretudo às partes comuns, mas a locação do imóvel no qual pretende exercer a sua actividade.
- II. O efeito produzido pela prestação da informação vinculativa, por si e em relação ao objeto do pedido, mais não é do que o de obstar a que a AT proceda posteriormente em sentido diverso ao da informação prestada. Ao proceder de forma diversa ao da informação prestada, a AT violou o princípio da tutela da confiança. Contudo, as informações vinculativas não abrangem nem podem ser invocadas pela totalidade dos contribuintes, por lhe faltar as características da generalidade e abstração.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Prof. Doutor Rui Duarte Morais (Presidente), Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso (Vogal e Relatora), e Dra. Catarina Belim (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo (doravante, **TAC**), decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A... LDA.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ... n.º..., ...-... ..., concelho de Amares (doravante, Requerente), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral — ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) — o qual tem por:

a) Objecto imediato:

- a *“decisão que julgou improcedente o pedido de revisão deduzido nos termos do art.º 78.º da LGT do acto tributário de Liquidação do IVA e juros compensatórios praticados pela AT com referência ao período de 2021/09T no montante de Eur 375.905,43 (trezentos e setenta e cinco mil novecentos e cinco euros e quarenta e três cêntimos)”*; e
- a *“decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida nos termos do art.º 68.º e sgs do CPPT contra os atos tributários de liquidação do IVA referentes aos períodos de 2022/03T, 202206T, 202209T, 202212T, no montante total de Eur 480.480.00 (quatrocentos e oitenta mil quatrocentos e oitenta euros)”*; E

b) Objecto mediato:

- os *“actos tributários controvertidos praticados na sequência dos PIT abaixo melhor identificados, que deram origem a:*
 - a. *Liquidação do IVA no montante de 117.670,12 na sequência da prática do ato tributário de correção do direito à dedução do IVA no montante global de Eur 375.905,43 (trezentos e setenta e cinco mil novecentos e cinco euros e quarenta e três cêntimos) com referência ao período de 2021/09T*

- b. *Liquidação do IVA e de juros compensatórios no montante total de Eur 154 839,69 na sequência da prática do ato tributário da correção do direito à dedução do IVA no montante global de Eur 480.480,00 quatrocentos e oitenta mil quatrocentos e oitenta euros) com referência aos períodos de 2022/03T, 202206T, 202209T, 202212T*

Doc	periodo	N.º da liquidação	data	Montante
Doc 1	2021	2022...	13/04/2022	115 562,30
	2021	2022...	13/04/2022	1 802,80
Doc 2	2022	2023...	02/11/2023	37 879,43
	2022	2023...	02/11/2023	39 606,00
	2022	2023...	02/11/2023	39 606,00
	2022	2023...	02/11/2023	32 363,76
	2022	2023...	02/11/2023	531,02
Doc 3	2022	202 3...	07/11/2023	1 407,12
	2022	202 3...	07/11/2023	29,21
	2022	202 3...	07/11/2023	1 411,59
	2022	202 3...	07/11/2023	972,24
	2022	202 3...	07/11/2023	1 033,32
				4 853,48

2. O Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral (PPA), apresentado pela Requerente em 2025-01-17, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. No PPA, a Requerente pede:

“Com a presente acção, a Requerente pretende a declaração de ilegalidade das decisões de indeferimento do pedido de revisão apresentado com referência aos atos de liquidação do IVA do ano de 2021 e da reclamação graciosa apresentada com referência aos atos de liquidação adicional do IVA do ano de 2022 e conseqüentemente a

3.

declaração de ilegalidade dos actos tributários, praticados com referência aqueles períodos”;

- Como fundamentos do seu pedido, a Requerentes alega:

“A Requerente foi constituída em 30/10/2020 como sociedade comercial por quotas, com o capital social inicial de Eur. 10.000,00, para o exercício da actividade económica de “comercio, importação, exportação e montagem de materiais para a construção civil, nomeadamente chapa perfilada e painéis, perfilagem e quinagem de chapa zincada e pré-lacada e estamperia de vários perfis de chapa.”

Em 03/02/2021 a Requerente requereu na CRC o registo de uma alteração na sua estrutura societária, passando o capital social, então elevado para 150.000 euros a ser detido por três sociedades (a B..., a C... e a D...)

Em 22/03/2021 requereu na CRC o registo da alteração do seu objecto social que passou a ser o seguinte: “Fabrico, comércio, importação, exportação e montagem de materiais para a construção civil, nomeadamente chapa perfilada e painéis, perfilagem e quinagem de chapa zincada e pré-lacada e estamperia de vários perfis em chapa, e ainda investimentos imobiliários, compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, arrendamento de imóveis próprios, atividades de mediação imobiliária e de avaliação imobiliária, prestação de serviços na área comercial e gestão industrial” (CAE principal 46900 e CAEs secundários 024330 e 032996)

Em 19-04-2021, em assembleia geral, os sócios deliberam que a Requerente adquiria a posição de locatária no contrato de locação financeira imobiliária n.º ... outorgado pela B... com o E... passando a gestão do complexo para uma entidade jurídica e economicamente independente das restantes sociedades com quem contrataria, em condições de mercado, a locação de cada um dos espaços industriais.

Em 07-05-2021 a Requerente entregou, via internet a declaração de alterações incluindo, para além das atividades para que foi constituída, as relativas à compra e

venda de bens imobiliários – CAE 068100 e Arrendamento de bens imobiliários CAE 068200

Para efeitos de IVA a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal e periodicidade trimestral.

O contrato de locação financeira imobiliária acima identificado tem como objecto o prédio inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... (...) sob o n.º..., onde se encontra instalado um complexo industrial constituído por quatro pavilhões destinadas três a actividade industrial e um a serviços (comercio e serviços), identificados pelas letras A, B, C e D.

O referido centro empresarial é dotado de infraestruturas privativas de água, electricidade, saneamento e outras, murado e vedado, de portão de acesso com portaria, arrumamentos, parques de estacionamento, áreas ajardinadas, de uso comum.

O prédio é dotado de um único PT que fornece a energia eléctrica a todo o centro empresarial incluindo a cada um dos pavilhões.

Cada um dos pavilhões está dotado de infraestruturas, instalações e equipamentos, que os tornam aptos a uma utilização empresarial, designadamente dotados de sistema de AVAC, sistema contra incêndios e intrusão e outros.

É da responsabilidade da Requerente para além da colocação dos pavilhões à disposição dos locatários, enquanto proprietária do “centro empresarial” a obrigação de zelar pela manutenção de todos os elementos “comuns”, designadamente atuar em caso de rutura da infraestrutura eléctrica, de água e de saneamento, de manter em bom estado os arruamentos, os parques de estacionamento e os espaços verdes, garantir a limpeza, suportar as despesas com a iluminação geral, manter em funcionamento o serviço da portaria controlando e gerindo os acessos.

A Requerente suportou despesas de construção civil no montante total de Eur 379.111,21 que contabilizou como despesas de investimento na conta 432- Edifícios e Outras Construções (cfr. como consta do RIT elaborado no âmbito do procedimento inspectivo credenciado pela OI2023... de 06/01/2023.

A Requerente contratou para o seu quadro de pessoal um jardineiro e uma empregada de limpeza.

A Requerente subcontrata, a diversas entidades, os serviços necessários ao cumprimento das obrigações que lhe cabem e que assumiu com os locatários.

Em 01-07-2021, por contratos que denominou de “Contrato de utilização de espaços e prestação de serviços” a Requerente cedeu a utilização dos pavilhões às sociedades C... Lda, (PAV A), B... Lda, (PAV C) e D... os (PAVs B e C.). Junta copia dos contratos e dá por reproduzido o seu conteúdo – Doc 4, 5 e 6

A contrapartida acordada com cada uma das locatárias foi fixada em função de vários critérios entre os quais a área cedida, os equipamentos e apetrechos que integram cada um dos pavilhões e o tipo de atividade exercida por cada uma das cessionárias, designadamente factores que potenciam maior desgaste do complexo e consequentemente uma maior exigência no exercício das actividades de gestão (manutenção, reparações, vigilância, etc.)

A Requerente não se limitou a colocar a disposição das locatárias os “espaços – paredes nuas”

Antes, suportou as despesas com as obras de construção civil suporta os encargos de gestão e supervisão, zela pela manutenção das infraestruturas, dos arruamentos, dos jardins, da segurança do complexo, etc.

Os contratos foram elaborados a partir de modelos utilizado em outros centros empresariais não tendo havido uma particular atenção na enumeração completa e exaustiva das responsabilidades assumidas pela Requerente para assegurar a gestão completa e integral do centro empresarial.

As locatárias exercem nos locais cedidos as suas actividades industriais.

A Requerente emite, mensalmente, pela cedência de utilização dos espaços, facturas com liquidação do IVA.

A Requerente não teve dúvidas acerca do enquadramento destas operações para efeitos de IVA tendo em conta o complexo de obrigações que lhe cabe cumprir no âmbito da gestão do complexo industrial, considerando-as como sujeita a IVA.

Para concluir por aquele enquadramento baseou-se fundamentalmente nas informações vinculativas publicitadas pela AT, no entendimento da doutrina e da jurisprudência.

Enquadramento que, de resto, é consentâneo com o adotado pelos inúmeros centros empresariais (sejam comerciais, industriais ou de serviços) a funcionar no território nacional (cfr docs que juntou no PA)

A Requerente não tendo dúvidas que as operações em causa não configuravam uma mera colocação à disposição de cada um dos locatário de um imóvel paredes nuas, emitiu as facturas e liquidou o IVA.

A Requerente não tem duvidas que, enquanto proprietária do “centro empresarial” lhe é exigida uma actuação/intervenção positiva de gestão dos espaços e dos serviços, o que lhes retira o “caracter passivo da cedência do uso” que caracteriza o “arrendamento” puro e simples.

G.1.2 – O procedimento inspectivo credenciado pela OI2021...

Como supra se referiu a Requerente emitiu as facturas a cada uma das locatárias e liquidou o IVA.

A Requerente deduziu o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços, designadamente com a aquisição da posição contratual cedida pela B..., com a aquisição das obras, nas rendas da locação e em diversos serviços.

A Requerente apresentou com referência ao período 2021/09T a Declaração periódica na qual apurou um credito de IVA a seu favor do montante de € 260.042,71.

Na referida DP solicitou o reembolso da quantia de Eur 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil euros).

Credenciado pela OI2021..., e com início em 06/11/2021 os SIT procederam a validação do crédito de imposto.

Na sequência daquele procedimento os SIT corrigiram o imposto apurado pela Requerente no montante de Eur 375.905,43.

Alegou a IT que os Contratos correspondem a autênticos “arrendamentos prediais” a não a “contratos de prestação de serviços” pelo que as operações associadas são operações isentas de IVA nos termos do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA

Para sustentar aquela conclusão alegou a IT que “o arrendamento do espaço” é o elemento economicamente preponderante” e que a “parte dos serviços de limpeza, manutenção e outros” é meramente acessória”

Concluindo a fls. 15 do RIT que “(...) a locação de imóveis é uma operação isenta de IVA nos termos do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA, pelo que o IVA suportado a montante não confere o direito à dedução conforme dispõe p n.º 1 do art.º 20.º do CIVA ainda que o SP tenha liquidado IVA nas faturas emitidas referentes a locação dos espaços.

Concluindo no ponto 13, a fls 15 do RIT que, a correcção do IVA deduzido associado aos referidos imóveis é do montante total de Eur 375.905,43.

A Requerente deduziu ao abrigo do disposto no art.º 78.º da LGT um pedido de revisão que foi indeferido subscrevendo na integra os fundamentos que constam do RIT com base nos quais foram efectuadas as correções que deram origem aos atos tributários controvertidos.

G.1.3 – O procedimento inspectivo credenciado pela OI2021...

Inicialmente a Requerente convenceu-se que as correções efectuadas pelos SIT ao ano de 2021 se ficaram a dever a deficiente explicitação das obrigações que sobre si recaiam enquanto gestora do complexo industrial.

Em 01/07/2022, a Requerente procedeu a um aditamento aos contratos de locação no sentido de melhor e mais amplamente caracterizar as responsabilidades que nos termos contratados sobre si recaem enquanto sociedade gestora do centro empresarial em causa, designadamente as relativas à gestão das infraestruturas de saneamento,

eletricidade, água e gaz, à manutenção e conservação dos arruamentos, jardins, muros e vedações, à prestação de serviços de vigilância e segurança, entre outros.

E fê-lo, como supra se referiu, na convicção de que a posição assumida pelos SIT no âmbito do procedimento inspetivo credenciado pela OI2021... se deveu a reduzida especificação das responsabilidades que lhe cabem enquanto entidade gestora.

A Requerente apresentou a declaração periódica do IVA para o período de 2022/03 e apurou IVA a favor do Estado que pagou.

A Requerente apresentou a declaração periódica do IVA relativa ao período de 2022/06 na qual apurou um crédito de IVA do montante de Eur 376.377,34.

A Requerente apresentou a declaração periódica do IVA relativa ao período de 2022/09 na qual apurou um crédito de IVA do montante de Eur 376.279,25 e solicitado o reembolso de Eur 50.000,00.

Em 24.11.2022, credenciado pelo DI 2022... foi iniciado um procedimento inspetivo interno para análise dos elementos que deram origem ao crédito de IVA.

Aquele procedimento foi substituído pela OI 2023... de 07.09.2023.

No âmbito deste procedimento foram efectuadas correções ao IVA deduzido no montante de Eur 480.480,38.

Alegou a AT que “para beneficiar da isenção, a locação deve traduzir-se na colocação passiva dos imóveis à disposição do locatário estando ligada ao decurso do tempo e não gerando qualquer valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem a locação o carácter de preponderância na operação em causa”.

Concluindo que as operações que a Requerente efetuou, antes e após a data de 1 de junho de 2022 são operações enquadráveis no n.º 29 do art.º 9.º do CIVA pelo que o IVA suportado não confere o direito à dedução.

Em consequência propôs a correcção do IVA deduzido no montante de Eur 480.480,38 cf. 41 do RIT

As liquidações notificadas à Requerente na sequência das correções propostas em cada um dos procedimentos inspetivos realizados e atrás identificados, foram pagas no prazo de pagamento voluntário, cf.. cópias das notas de liquidação e dos comprovativos de pagamento que se juntam e aqui se dão por reproduzidas para os devidos e legais efeitos – Doc 1, 2 e 3.

A Requerente não se conformando com os atos tributários controvertidos deduziu nos termos dos art.º 68.º e seguintes do CPPT reclamação graciosa pugnando pela declaração de ilegalidade de tais atos que foi indeferida”;

4. A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º n.º 2 alínea a) e do artigo 11.º n.º 1 alínea a) do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como Árbitros do TAC, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. A Requerente e a Requerida foram notificadas dessa designação em 2025-03-07, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. O TAC foi constituído em 2025-03-25, em conformidade com o disposto no artigo 11.º n.º 1 alínea c) do RJAT e, na mesma data, a Requerida foi notificada para apresentar a sua Resposta e juntar aos autos o processo administrativo.

6. A Requerida veio apresentar a sua Resposta em 2025-05-04, e veio juntar aos autos o processo administrativo em 2025-05-06. Em síntese, na sua Resposta, a Requerida apresenta os seguintes fundamentos:

“a Requerente não coloca em crise as correções referentes ao período 2021/12T - Liquidação Adicional de IVA nº 2023 ..., no montante de € 22.470,02 a pagar e Juros Compensatórios de €1.407,12,

Resultantes do procedimento inspetivo externo, credenciado ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023... .

Pois em momento algum do seu articulado, a Requerente faz alusão ao período mencionado ou ao processo inspetivo credenciado ao abrigo da Ordem de Serviço referida. (...)

A Requerente foi objeto de três ações de inspeção externa, no âmbito do IVA - procedimentos inspetivos OI2021..., OI2023... e OI2023... .

As liquidações controvertidas relativas ao trimestre de 2021/09T foram emitidas na sequência das conclusões alcançadas no âmbito de um procedimento inspetivo efetuado pelos Serviços de Inspeção Tributária (doravante SIT) da Direção de Finanças de Braga, ao abrigo da Ordem de Serviço externa n.º OI2021..., cujo relatório da inspeção tributária (adiante RIT), constante do processo administrativo, se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

As liquidações controvertidas relativas aos períodos de períodos 2022/03T, 2022/06T, 2022/09T e 2022/12T foram emitidas na sequência das conclusões alcançadas no âmbito de um procedimento inspetivo efetuado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, ao abrigo da Ordem de Serviço externa n.º OI2023..., cujo RIT, constante do processo administrativo, se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

A ordem de serviço OI2021..., contemplou os períodos de imposto de 2021/06T a 2021/09T e desta resultaram correções técnicas por imposto indevidamente deduzido, na quantia de € 375.905.30, originando o indeferimento do reembolso de IVA solicitado em 2021/09T, de € 250.000,00, com base nos fundamentos constantes do RIT.

O procedimento inspetivo externo, credenciado ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023..., relativo aos períodos 2022/03T, 2022/06T, 2022/09T e 2022/12T, teve em

vista aferir da legitimidade do pedido de Reembolso de IVA solicitado pelo Sujeito Passivo, no montante de 50.000,00 EUR, abrangeram os períodos em que foi gerado o crédito de imposto. (...)

A ordem de serviço OI2021..., contemplou os períodos de imposto de 2021/06T a 2021/09T e desta resultaram correções técnicas por imposto indevidamente deduzido, na quantia de € 375.905.30, originando o indeferimento do reembolso de IVA solicitado em 2021/09T, de € 250.000,00, com base nos fundamentos constantes do RIT, que faz parte integrante do PA e do qual se extrai, em resumo, as conclusões que se seguem.

Os SIT concluíram que a atividade efetiva da Requerente consiste no arrendamento do imóvel, identificado sob o artigo da matriz predial urbana n.º ..., constituído por quatro frações (PAV A, PAV B, PAV D), afetas a armazém e atividade industrial, e pelo PAV C, afeto a serviços, integrando um complexo industrial relativamente ao qual, em 202107-01, o sujeito passivo outorgou contratos denominados “Contrato de utilização de espaço e prestação de serviços”, com as entidades infra identificadas:

- C... (detentora de 33,33% do capital da A...) - Contrato de utilização da fração PAV.A do art.º ..., pela renda mensal de € 9.366,00;
- B... (detentora de 33,33% do capital da A...) - Contrato de utilização da fração PAV.C do art.º ..., pela renda mensal € 18.290,00;
- D... (detentora de 33,33% do capital da A...) - Contrato de utilização das frações PAV.B e PAV. D do art.º..., p renda mensal de € 14.000,00.

Tendo a Requerente entendido que as operações económicas associadas a estes contratos constituem operações sujeitas a IVA e dele não isentas, procedeu à liquidação do IVA sobre os valores mensais faturados a cada uma das entidades e deduziu o imposto suportado a montante nos inputs respeitantes ao imóvel em questão.

Após ter sido notificada para exhibir os certificados de renúncia à isenção a que se refere o n.º 4 do art.º 4.º do Decreto Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, veio a Requerente, em resposta à notificação, via e-mail, informar o seguinte:

“Relacionado com os imóveis sítos em ... e..., adquiridos por Leasing Imobiliário ao E..., informamos que a empresa A... Lda., aceitou o pedido de renúncia à isenção do IVA solicitado pelo E..., tendo posteriormente celebrado contratos de utilização de espaço e prestação de serviços com as empresas B... LDA, NIF..., D... LDA, NIF ..., C... LDA, NIF ..., contratos esses sujeitos ao regime normal do IVA, razão pela qual não apresenta certificados de renúncia à isenção do IVA, solicitado no v/ofício”.

Após análise dos aludidos contratos, os SIT consideraram que os mesmos correspondiam a autênticos “arrendamentos de prédios” e não a “contratos de prestação de serviços”, pelo que as operações económicas associadas aos referidos imóveis são operações isentas de IVA, nos termos da alínea 29) do art.º 9.º do CIVA, não conferindo o IVA suportado direito à dedução.

Segundo os SIT:

“O SP partiu do princípio que a inclusão da cláusula sexta, nos respetivos contratos «O Primeiro Contraente concede ao Segundo Contraente, incluída na retribuição mencionada na clausula 4ª do presente Contrato, a utilização de serviços de limpeza/manutenção exterior, constituiria motivo para que um simples contrato de arrendamento, se traduzisse num contrato de utilização de espaço e prestação de serviços».

Consideraram que atento o teor dos contratos em causa, “o arrendamento do espaço” é o elemento economicamente preponderante e a prestação dos serviços de limpeza e manutenção exterior é meramente acessória, podendo dizer-se insignificante, o que aliás foi corroborado com a prova recolhida de que não foram contabilizados, até setembro de 2021, quaisquer gastos suportados naquele sentido.

E que mesmo que os serviços de limpeza e manutenção do exterior tivessem algum peso relevante, a Requerente poderia perfeitamente autonomizar tais serviços e sujeitar essa parte a imposto, o que não fez.

Concluíram os SIT que:

“Dado que o SP não efetuou o pedido de renúncia à isenção do IVA, ainda que para o PAV C não o pudesse fazer, a locação de imóveis é uma operação isenta de IVA nos termos da alínea 29) do art.º 9.º do CIVA, pelo que o IVA suportado a montante não confere o direito à dedução, conforme dispõe o n.º 1 do art.º 20.º do CIVA, ainda que o SP tenha liquidado IVA nas faturas emitidas referente à locação dos espaços.”.

O IVA indevidamente deduzido associado aos supramencionados imóveis ascende a € 375.905,03.

No âmbito do exercício do direito de audição, a Requerente veio discordar do enquadramento efetuado, arguindo que os arrendamentos extravasam o conceito de “paredes nuas” e que, por isso, a locação dos espaços consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA, com direito à dedução do imposto suportado a montante, e que tem sido esse o entendimento da AT, em processos semelhantes, conforme demonstram diversas informações vinculativas.

Consideraram os SIT que “as informações vinculativas têm carácter pessoal e não pode qualquer outro contribuinte, se não o destinatário das mesmas, aproveitar o conteúdo nelas inseridos.”

Com base em jurisprudência diversa, vieram os SIT sustentar a sua posição citando jurisprudência dos Tribunais Superiores: (...) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), processo n.º 01991/16.5BEPRT, de 2021-07-13

Nesse sentido, vide, igualmente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2011-06-29, processo 0497/11

Os SIT constataram ainda que, tendo por base as condições exigidas para a renúncia a isenção da alínea 29) do art.º 9, do CIVA, constantes do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, tinha sido aprovada a renúncia ao IVA, nos termos antes referidos, ao banco E..., no âmbito do contrato de Leasing Imobiliário, faturando esta instituição financeira as rendas ao novo locatário (a Requerente), procedendo à competente liquidação do IVA.

Porém, a Requerente procedeu à sublocação dos mesmos espaços, em condições idênticas (apenas acrescidos de serviços de limpeza/manutenção exterior), à B..., D... e C..., sem que tenha efetuado o pedido de renúncia à isenção do IVA.

Assim, ainda que para o PAV. C não o pudesse fazer, a locação dos referidos pavilhões constitui uma operação isenta de IVA, nos termos da alínea 29) do art.º 9.º do CIVA, pelo que o IVA suportado a montante não confere o direito à dedução, conforme dispõe o n. 1 do art.º 20.º do CIVA, ainda que a Requerente tenha liquidado IVA nas faturas emitidas referentes à sua locação.

Pelo que, foram mantidas as conclusões projetadas, reiterando os SIT que o arrendamento dos imóveis constituiu o principal objetivo, e os restantes serviços (limpeza/manutenção exterior) tem natureza meramente acessória e insignificante, frisando ainda que não foram quantificados, nem comprovados os gastos que lhes estiveram associados.

As correções ao imposto deduzido no período 2019/09T, no montante de € 375.905,03, levaram ao conseqüente indeferimento do reembolso de €250.000,00, e à liquidação adicional com imposto a pagar de €115.862,32.

ORDEM DE SERVIÇO OI2023...

Em 2023, teve lugar o procedimento inspetivo externo, credenciado ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023..., relativo ao período 2021/12T, no âmbito do qual se constatou que os rendimentos gerados no período em análise respeitam, apenas e só, ao arrendamento das referidas frações, que compõem o prédio urbano (artigo matricial n.º ...) supra identificado.

E que, os serviços acessórios enunciados no contrato, no período (2021/12T), apenas se verificaram quanto aos “Serviços de Manutenção e Arranjos Exteriores das Vossas Instalações sitas em ...”, debitados através da FT2021/61, datada de 2021-12-09.

No âmbito deste procedimento, os SIT reiteraram o entendimento anterior, e consideraram:

“Ora, esses serviços, completamente acessórios e não economicamente preponderantes (mesmo inexistentes nos períodos de 2021/06T e 2021/09T, e apenas debitados no período de 2021/12T, através da Fatura n.º FT 2021/61, datada de 2021-12-09, já depois de iniciado o procedimento inspetivo a coberto da Ordem de Serviço externa n.º OI2021..., ocorrido em 2021-11-08, e depois de, por essa via, ter sido posto em causa a, efetiva, existência desses mesmos serviços acessórios), ainda assim, podiam ser perfeitamente autonomizados como prestações não isentas. Assim, a totalidade do valor cobrado será de imputar à componente locatícia imobiliária isenta de IVA (atendendo a que o SP não a autonomizou).”

Os SIT verificaram que os documentos que deram origem ao apuramento do imposto deduzido no período 2021/12T (campo 20 – Imobilizado, no valor de € 19.181,15 e campo 24 – Outros bens e serviços, no valor de € 3.711,47), na sua maioria, dizem respeito, diretamente, a bens e serviços relacionados com o imóvel objeto de arrendamento anteriormente identificado.

As correções ao imposto indevidamente deduzido, imputável ao imóvel locado, no período 2021/12T, ascenderam a € 22.352,12, acrescido de € 121,90 de imposto a regularizar a favor do Estado, decorrente da correção ao pro rata definitivo de dedução de imposto nos inputs de utilização mistas, para 0%, por força do n.º 6 do art.º 23.º do CIVA.

Relativamente à OI2023..., iniciada em 2023-01-26, incidente sobre o ano de 2022, com o objetivo de aferir a legitimidade de pedido de reembolso de €50.000,00, solicitado no período 2022/09T, extrai-se do Relatório de Inspeção Tributária o seguinte:

“Dos elementos enviados e das justificações invocadas pelo SP A..., verificámos que o crédito de imposto, apurado na declaração periódica de IVA do período 2022/09T, no valor de 376.279,25 EUR e que culminou no pedido de reembolso, no valor de 50.000,00 EUR, teve como base o valor inscrito no campo 40 - “Regularizações a Favor do SP”, no montante de 401.554,74 EUR, correspondente à declaração periódica de IVA do período 2022/06T. (...)

“V.8. Comparação dos Contratos de Utilização de Espaço e Prestação de Serviços Efetuados pelo SP A... (...)”

O SP A... partiu do princípio que a inclusão da cláusula sexta “...a utilização de serviços de limpeza/manutenção exterior”, constituiria motivo para que um simples contrato de arrendamento, se traduzisse no contrato de utilização de espaço e prestação serviços.

Contudo, entenderam os Serviços de Inspeção que o “arrendamento” é o elemento economicamente preponderante de cada contrato (e mesmo único), e que parte dos serviços de limpeza e manutenção exterior é meramente acessória, mesmo insignificante (a esse respeito referem, os Serviços de Inspeção, que a contabilidade do SP A..., até setembro de 2021, não evidencia qualquer gasto suportado naquele sentido que permitisse a prestação desses serviços acessórios).

Posteriormente, na data de 1 de junho de 2022, não obstante os contratos iniciais ainda estarem no período de vigência, o SP A... celebrou novos contratos com as entidades C..., B... e D..., substituindo desta forma os contratos anteriores ainda em vigor, ficando, segundo o seu entendimento, neles vertido, de forma inequívoca, que se está perante prestações de serviços que extravasam absolutamente o mero arrendamento, pois foram contratualizados componentes complementares relevantes para uma utilização do espaço por parte dos clientes, como, por exemplo, a eletricidade, a água, o gás, a manutenção do imóvel e a sua limpeza.”

Entenderam os SIT que: “(...) No entanto, com a substituição dos contratos de arrendamento por novos contratos, elaborados e a vigorar a partir de 1 de junho de 2022, o ativo fixo tangível, de acordo com o SP, terá passado a estar afeto a operações sujeitas a IVA, conferindo o direito à dedução nas respetivas aquisições, dando-lhe a possibilidade de deduzir o IVA suportado (incorrido), nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA, por remissão do n.º 3 do mesmo artigo: “...A regularização prevista na alínea b) do n.º 1 é também aplicável quando, após uma locação isenta abrangida pela alínea c) do n.º 6 do artigo 24.º, o imóvel seja objeto de utilização pelo

sujeito passivo exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução.” O SP A... efetuou a regularização, a seu favor, do IVA relacionado com as aquisições afetas ao imóvel (artigo matricial urbano ...), de forma proporcional ao número de anos que faltavam para completar o período de 20 anos, apurando 19/20 (art.º 25.º do CIVA)... (...)

Em resultado do exposto, comprova-se que a atividade do SP A..., no que concerne ao arrendamento dos pavilhões, não foi alterada com a mera assinatura, na data de 1 de junho de 2022, de novos contratos de utilização de espaço celebrados entre a A... e as sociedades C..., D... e B..., senão vejamos:

Em substância, não há qualquer alteração nos contratos relacionada com a utilização dos imóveis, os inquilinos e as entidades relacionadas permaneceram nos mesmos locais e os gastos suportados com os imóveis são, em tudo, semelhantes aos gastos anteriormente debitados;

Com efeito, nos contratos iniciais os gastos com eletricidade e água, ocorridos entre janeiro de 2020 e junho de 2022, cuja titularidade pertencia à B..., eram debitados aos ocupantes das frações, na medida dos efetivos consumos;

Nos novos contratos (celebrados em 2022-06-01), as rendas incluem aquelas despesas adicionais em montantes perfeitamente autonomizáveis, se o SP assim o pretendesse;

A alteração dos contratos, efetuada durante período de vigência dos mesmos, só é possível com a anuência de ambas as partes, o que, no caso, é facilitado pelo facto de estarem em causa entidades relacionadas; Inclusivamente, verifica-se que o contrato de arrendamento com a única entidade não relacionada, a F..., permaneceu inalterado; Evidenciando diversas incoerências, afinal as despesas decorrentes da limpeza reparação e manutenção do local arrendado são encargo da F..., mas, de acordo com os novos contratos, estão incluídas na renda debitada pelo SP à B... . Esta, no entanto, não faz qualquer redébito das mesmas à F..., talvez por serem suportadas por esta com recurso a mão de obra própria ou subcontratada;

Os “novos” funcionários do SP, eram funcionários da sócia C..., ou seja, mais uma vez, há uma mera transferência formal, para contornar o facto de se ter detetado, em anterior ação de inspeção, que o SP não poderia prestar serviços de jardinagem e limpeza, por não possuir qualquer funcionário capaz de prestar esse serviço, nem ter recorrido a subcontratação de terceiros.

Conclui-se, então, que não existe matéria nos novos contratos que justifiquem a substituição dos anteriores. As alterações nos contratos foram efetuadas entre entidades relacionadas entre si, não possuem qualquer motivo económico, mas tão só uma motivação fiscal, isto é, alterar um subarrendamento isento de IVA, ao abrigo do art.º 9.º do CIVA, para um contrato de prestação de serviços sujeito a IVA e que, por essa via, conferiria o direito à dedução. Acresce o facto de que ao Sujeito Passivo estava vedado o recurso à Renúncia à Isenção de IVA nesta operação, porquanto, de acordo com o Decreto-Lei n.º 21/2007, a renúncia só é permitida quando o bem imóvel se encontre numa das seguintes circunstâncias: a) Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel. (...)

Como ficou amplamente demonstrado ao longo do presente documento, para além da motivação meramente fiscal que esteve subjacente à alteração contratual, a operação preponderante era – até junho de 2022 - e ainda o é, o arrendamento do imóvel, estando o SP em perfeitas condições, caso assim o entenda, de autonomizar as prestações de serviços acessórias, sujeitas e não isentas de imposto, que alega praticar.”

Sustentando-se em jurisprudência superior, os SIT remataram que: “Do exposto, resulta que as operações que o SP efetuou, antes e após a data de 1 de junho de 2022, são operações enquadráveis na alínea 29) do art.º 9.º do Código do IVA, pelo que o IVA suportado a montante não confere o direito à dedução, conforme dispõe o n.º 1 do art.º 20.º do mesmo Código, ainda que tenha sido liquidado IVA nas faturas emitidas pela locação dos espaços. (...) Dos valores apurados antes, resulta que foram corrigidos os valores declarados, para efeitos de tributação em IVA, nos seguintes montantes, correspondentes aos vários períodos de tributação (e respetivo Total):

202203T 531,02 EUR

202206T 408.741,10 EUR

202209T 39.507,91 EUR 202212T 31.700,35 EUR

TOTAL 480.480,38 EUR”

Na sequência de tais correções, foram emitidas liquidações adicionais e indeferido o pedido de reembolso de IVA relativo ao período 2022/09T.

Realizado este percurso que nos permite perceber que os SIT, bem fundamentam e esclarecem os motivos que estiveram na base das correções que subjazem às liquidações controvertidas, cumpre lembrar o quadro normativo subjacente às questões enunciadas pela Requerente. (...)

Decorre das conclusões supra aludidas que o objetivo prosseguido pelos “contratos de utilização de espaço” é conferir à sociedade locatária, por um período acordado de tempo (cfr. Ponto 3 cláusula terceira) e em contrapartida de uma remuneração (cláusula quarta), o direito de ocupar um imóvel/espço como se fosse o proprietário e de excluir outra pessoa do benefício desse direito.

Esta qualificação não é afastada pelo facto de, no mesmo contrato, estar prevista a prestação de serviços por parte do locador, a aqui reclamante, ao locatário, na medida em que os mesmos se mostram indissociados do contrato de locação celebrado, constituindo antes um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal prestado pela reclamante – a locação do imóvel que se assume como prestação principal do contrato.

Os serviços descritos na cláusula sexta, nomeadamente limpeza/manutenção do exterior não teriam razão de ser sem a locação do imóvel, sendo que, seguramente o locatário teve em vista com a celebração do contrato ora em análise, não as prestações de serviço, mas a locação do imóvel no qual pretende exercer a sua atividade.

Neste sentido veja-se o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo C-346/96, caso Card Protection Plan Ltd. (CPP): (...)

Resulta dos aludidos contratos, tal como são executados, têm essencialmente por objeto uma passiva colocação à disposição dos pavilhões em contrapartida de uma retribuição fixada principalmente em função da superfície ocupada, ligada ao decurso do tempo e não à prestação de serviços que se apresenta como acessória do contrato de locação.

Pelo que bem concluíram os SIT da Requerida ao considerar que não obstante da locação dos pavilhões industriais/comerciais e de serviços, em apreço, fazerem parte integrante diferentes equipamentos fixos, como instalações de água, eletricidade, gás, bem como, a disponibilização dos respetivos serviços conexos, e outros, como os serviços de manutenção e limpeza exterior, configuram estes serviços prestados, um meio para os locatários usufruírem em melhores condições dos pavilhões, mas não são preponderantes para os tornarem aptos ao exercício das atividades respetivas.

Para além de que podem ser perfeitamente autonomizáveis da prestação principal locação do imóvel - para efeitos de tributação em IVA - autonomização que a ora Requerente não fez. (...)

A mera existência de uma informação vinculante não conduz à aplicabilidade da sua “doutrina” em qualquer circunstância ou situação, uma vez que com a emissão daquele tipo de informação a Administração Tributária só fica vinculada a ter o entendimento que perfilhou ou expendeu no caso concreto.

Em caso de dúvidas sobre o concreto enquadramento dos negócios e a sua sujeição ou não a IVA poderia a Requerente ter apresentado um pedido de informação vinculativa, o que não fez.

Acresce ainda dizer que o entendimento da AT relativo a esta matéria não foi “radicalmente” alterado pela informação vinculativa supramencionada - informação vinculativa referente ao Processo n.º 19 426, por despacho de 2021-01-28, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação), - na medida em que a AT apenas alinhou aquele que já era o seu entendimento com a jurisprudência do TJUE. (...)

Diga-se ainda, que na data em que os contratos foram celebrados – julho de 2021 – a informação vinculativa aludida já havia sido divulgada pela AT”. A Requerida alega ainda que a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios e opõe-se à produção de prova testemunhal (requerida pela Requerente).

7. Em 2025-05-09, a Requerente foi notificada do seguinte despacho *“Notifique-se os Requerentes para se pronunciarem sobre o requerimento apresentado pela Requerida. Prazo: 10 dias”*.

8. Em 2025-05-12 foi proferido o seguinte despacho: *“Para a realização da reunião a que se refere o art. 18ª RJAT bem como para a audição das testemunhas - que deverão comparecer nas instalações do CAAD no Porto - designa-se o dia 3 de julho às 15 horas”*. Este despacho foi notificado à Requerente e à Requerida em 2025-05-13.

9. A Requerida veio aos autos, em 2025-06-24, declarar que a ser consentido *“estará presencialmente nas instalações da delegação do Porto do CAAD, no dia e hora agendados para a realização da reunião. - A jurista designada, Dra. ..., participará na reunião através de Cisco Webex”*.

10. Em 2025-07-02, a Requerida veio aos autos apresentar o seguinte requerimento *“Seja a Requerente notificada, cumprindo o estipulado no art.º 118.º do CPPT ex vi alínea a) do art.º 29 do RJAT, para indicar sobre que factos incidirá a inquirição das testemunhas arroladas no pedido de pronúncia arbitral”*.

11. Em 03-07-2025 pelas 15h foi realizada a reunião do artigo 18.º do RJAT, na sede do CAAD em Lisboa. Ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal na condução do processo, foi perguntado ao representante da Requerente se concordava com a realização desta diligência pelos meios de comunicação à distância disponibilizados pelo CAAD, via Cisco WEBEX MEETINGS e com a respetiva gravação. No uso da palavra, o representante da Requerente declarou que concordava com a realização da presente reunião pelos meios de comunicação à distância disponibilizados pelo CAAD, via CISCO WEBEX MEETINGS, e que concordava com a gravação da audiência. As representantes da Requerida declararam nada terem a opor à realização da presente reunião pelos meios de comunicação à distância disponibilizados pelo CAAD, via CISCO WEBEX MEETINGS, e que concordavam com a gravação da audiência. Foi ouvida na qualidade de testemunha a Dra. G..., economista, com domicílio profissional na Rua ..., ..., n.º ..., ...-... ..., Amares. No uso da palavra, o representante da Requerente declarou prescindir das testemunhas H... e I... . Finda a inquirição de testemunhas, o TAC notificou a Requerente e a Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias. O TAC deliberou que a decisão final será proferida dentro do prazo legal, e solicitou às partes o envio das peças processuais em formato Word.

12. Em 3 de setembro de 2025, a Requerente e a Requerida vieram aos autos juntar as respetivas Alegações Finais, nas quais reiteraram a posição já assumida nos articulados.

II. SANEAMENTO

13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1 alínea a) e 10.º n.º 1 do RJAT, e é competente. A Requerente e a Requerida gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, tudo nos termos dos artigos 4.º e 10.º n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

14. O artigo 3.º n.º 1 do (RJAT) permite a cumulação de pedidos em processos arbitrais tributários, desde que a decisão sobre a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, como é o caso da cumulação de pedidos requerida no PPA.

15. O processo não enferma de nulidades inexistindo, assim, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

16. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas, tem sede na Rua ..., n.º ..., ...-, freguesia do concelho de Amares;
- b) A Requerente foi constituída em 30/10/2020 com o capital social inicial de Eur. 10.000,00, para o exercício da atividade económica de *“comércio, importação, exportação e montagem de materiais para a construção civil, nomeadamente chapa perfilada e painéis, perfilagem e quinagem de chapa zincada e pré-lacada e estamperia de vários perfis de chapa”*;
- c) A Requerente iniciou o enquadramento para efeitos de IRC em 01 de janeiro de 2020 e para efeitos de IVA em 13 de novembro de 2020;
- d) Em 03/02/2021, a Requerente requereu na CRC o registo de uma alteração na sua estrutura societária passando o capital social, então elevado para 150.000 euros, a ser detido por três sociedades (a B..., a C... e a D...);
- e) Em 22/03/2021, a Requerente requereu na CRC o registo da alteração do seu objeto social que passou a ser o seguinte: *“Fabrico, comércio, importação, exportação e*

montagem de materiais para a construção civil, nomeadamente chapa perfilada e painéis, perfilagem e quinagem de chapa zincada e pré-lacada e estamperia de vários perfis em chapa, e ainda investimentos imobiliários, compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, arrendamento de imóveis próprios, atividades de mediação imobiliária e de avaliação imobiliária, prestação de serviços na área comercial e gestão industrial” (CAE principal 46900 e CAEs secundários 024330 e 032996)”;

- f)** Em 19-04-2021, em assembleia geral, os sócios deliberam que a Requerente adquiria a posição contratual da sócia (B... Lda.) no contrato de locação financeira imobiliária n.º ... outorgado pela B... com o E... (doravante, contrato de locação financeira), que tem por objeto o prédio inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... (...) sob o n.º..., onde se encontra instalado um complexo industrial constituído por quatro pavilhões destinadas três a atividade industrial e um a serviços (comercio e serviços), identificados pelas letras A, B, C e D;
- g)** Em 02-07-2021, foi celebrado Contrato de Cessão de Posição Contratual de Locatário do Contrato de Locação Financeira Imobiliária n.º ..., outorgado entre o Banco E... (Primeira Contraente ou Cedida), a B... Lda. (Segunda Contraente ou Cedente) e a Requerente (Terceira Contraente ou Cessionário), através do qual a sócia (B... Lda.) cedeu a sua posição contratual no referido contrato de locação financeira à ora Requerente;
- h)** Em 02-07-2021, a Requerente celebrou Contrato de Locação Financeira Imobiliária com o E...;
- i)** Em 07-05-2021, a Requerente entregou a declaração de alterações via internet incluindo, para além das atividades para que foi constituída, as relativas à compra e venda de bens imobiliários – CAE 068100 e Arrendamento de bens imobiliários CAE 068200;
- j)** Para efeitos de IVA a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal e periodicidade trimestral;

- k)** O contrato de locação financeira n.º ... cedido havia sido celebrado: *(i)* em 03-01-2017 *(ii)* entre o E..., na qualidade de locador, e a B... Lda., na qualidade de locatário (B...), *(iii)* pelo prazo de 132 meses, contados desde a data da celebração;
- l)** Em 21-06-2021, a Requerente outorgou os contratos denominados “*Contrato de utilização de espaço e prestação de serviços*” — sobre as quatro frações em causa nos autos (PAV A, PAV B, PAV D, afetas a armazém e atividade industrial, e sobre o PAV C afeto a serviços; as quais integram um complexo industrial) — com as entidades:
- C... (detentora de 33,33% do capital da A...) - Contrato de utilização da fração PAV.A do art.º ..., pela renda mensal de € 9.366,00;
 - B... (detentora de 33,33% do capital da A...) - Contrato de utilização da fração PAV.C do art.º ..., pela renda mensal € 18.290,00;
 - D... (detentora de 33,33% do capital da A...) - Contrato de utilização das frações PAV.B e PAV. D do art.º..., p renda mensal de € 14.000,00;
- m)** Resulta da Cláusula Terceira dos denominados “*Contrato de utilização de espaço e prestação de serviços*” (idêntica nos 3 Contratos): “*Pelo presente contrato de Utilização de Espaço e Prestação de Serviços, o Primeiro Contraente compromete-se a ceder ao Segundo Contraente, que aceita, a utilização de parte (designada como Pavilhão A) do prédio identificado na cláusula primeira (...), pelo prazo de 5 anos, a contar da data da celebração do presente contrato, sem prejuízo do disposto na Cláusula Nona*”;
- n)** Resulta da Cláusula Quarta dos denominados “*Contrato de utilização de espaço e prestação de serviços*” (idêntica nos 3 Contratos): “*1 - Como contrapartida do presente contrato o Segundo Contraente obriga-se a proceder ao pagamento ao Primeiro Contraente do montante mensal de (...), acrescido de IVA à taxa legal aplicável. O valor será atualizado de acordo com coeficiente de atualização anual de rendas.*”;
- o)** Resulta da Cláusula Sexta dos denominados “*Contrato de utilização de espaço e prestação de serviços*” (idêntica nos 3 Contratos): “*O Primeiro Contraente concede ao Segundo Contraente, incluída na retribuição mencionada na cláusula 4ª do presente Contrato, a utilização de serviços de limpeza/manutenção exterior*”;

- p)** A Requerente suportou as despesas com as obras de construção civil, suporta os encargos de gestão e supervisão, zela pela manutenção das infraestruturas, dos arruamentos, dos jardins, da segurança do complexo, etc.;
- q)** A Requerente emite, mensalmente, pela cedência de utilização dos espaços, faturas com liquidação do IVA;
- r)** Como supra se referiu a Requerente emitiu as faturas a cada uma das locatárias e liquidou o IVA;
- s)** A Requerente deduziu o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços, designadamente com a aquisição da posição contratual cedida pela B..., com a aquisição das obras, nas rendas da locação e em diversos serviços;
- t)** A Requerente apresentou com referência ao período **2021/09T** a Declaração periódica na qual apurou um crédito de IVA a seu favor do montante de € 260.042,71; na referida DP solicitou o reembolso da quantia de EUR 250.000,00;
- u)** A ordem de serviço OI2021..., contemplou os períodos de imposto de 2021/06T a 2021/09T e desta resultaram correções técnicas por imposto indevidamente deduzido, na quantia de € 375.905,30, originando o indeferimento do reembolso de IVA solicitado em 2021/09T, de € 250.000,00, com base nos fundamentos constantes do RIT, que faz parte integrante do PA e do qual se extrai, em resumo, as conclusões que se seguem.
- v)** Após ter sido notificada para exibir os certificados de renúncia à isenção a que se refere o n.º 4 do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, veio a Requerente, em resposta à notificação, via e-mail, informar o seguinte:

“Relacionado com os imóveis sítos em ... e ..., adquiridos por Leasing Imobiliário ao E..., informamos que a empresa A... Lda., aceitou o pedido de renúncia à isenção do IVA solicitado pelo E..., tendo posteriormente celebrado contratos de utilização de espaço e prestação de serviços com as empresas B... LDA, NIF..., D... LDA, NIF..., C... LDA, NIF..., contratos esses sujeitos ao regime normal do IVA, razão pela qual não apresenta certificados de renúncia à isenção do IVA, solicitado no v/ ofício”;

- w)** No âmbito do exercício do direito de audição, a Requerente veio discordar do enquadramento efetuado pela Requerida, arguindo que os arrendamentos extravasam o conceito de “paredes nuas” e que, por isso, a locação dos espaços consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA, com direito à dedução do imposto suportado a montante, e que tem sido esse o entendimento da AT, em processos semelhantes, conforme demonstram diversas informações vinculativas;
- x)** Foram mantidas as conclusões projetadas, reiterando os SIT que o arrendamento dos imóveis constituiu o principal objetivo, e os restantes serviços (limpeza/manutenção exterior) tem natureza meramente acessória e insignificante, frisando ainda que não foram quantificados, nem comprovados os gastos que lhes estiveram associados;
- y)** As correções ao imposto deduzido no período 2019/09T, no montante de € 375.905,03, levaram ao conseqüente indeferimento do reembolso de €250.000,00, e à liquidação adicional com imposto a pagar de €115.862,32;
- z)** Em 2023, teve lugar o procedimento inspetivo externo, credenciado ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023..., relativo ao período 2021/12T, no âmbito do qual se constatou que os rendimentos gerados no período em análise respeitam, apenas e só, ao arrendamento das referidas frações, que compõem o prédio urbano (artigo matricial n.º...) supra identificado, e que, os serviços acessórios enunciados no contrato, no período (2021/12T), apenas se verificaram quanto aos “Serviços de Manutenção e Arranjos Exteriores das Vossas Instalações sitas em ...”, debitados através da FT2021/61, datada de 2021-12-09;
- aa)** No âmbito deste procedimento, os SIT reiteraram o entendimento anterior, e consideraram: “Ora, esses serviços, completamente acessórios e não economicamente preponderantes (mesmo inexistentes nos períodos de 2021/06T e 2021/09T, e apenas debitados no período de 2021/12T, através da Fatura n.º FT 2021/61, datada de 2021-12-09, já depois de iniciado o procedimento inspetivo a coberto da Ordem de Serviço externa n.º OI2021..., ocorrido em 2021-11-08, e depois de, por essa via, ter sido posto em causa a, efetiva, existência desses mesmos serviços acessórios), ainda

- assim, podiam ser perfeitamente autonomizados como prestações não isentas. Assim, a totalidade do valor cobrado será de imputar à componente locatícia imobiliária isenta de IVA (atendendo a que o SP não a autonomizou”;
- bb)** Os SIT verificaram que os documentos que deram origem ao apuramento do imposto deduzido no período 2021/12T (campo 20 – Imobilizado, no valor de € 19.181,15 e campo 24 – Outros bens e serviços, no valor de € 3.711,47), na sua maioria, dizem respeito, diretamente, a bens e serviços relacionados com o imóvel objeto de arrendamento anteriormente identificado;
- cc)** As correções ao imposto deduzido, imputável ao imóvel locado, no período 2021/12T, ascenderam a € 22.352,12, acrescido de € 121,90 de imposto a regularizar a favor do Estado, decorrente da correção ao pro rata definitivo de dedução de imposto nos inputs de utilização mistas, para 0%, por força do n.º 6 do art.º 23.º do CIVA;
- dd)** Relativamente à OI2023..., iniciada em 2023-01-26, incidente sobre o ano de 2022, com o objetivo de aferir a legitimidade de pedido de reembolso de €50.000,00, solicitado no período 2022/09T, extrai-se do Relatório de Inspeção Tributária o seguinte: *“Dos elementos enviados e das justificações invocadas pelo SP A..., verificámos que o crédito de imposto, apurado na declaração periódica de IVA do período 2022/09T, no valor de 376.279,25 EUR e que culminou no pedido de reembolso, no valor de 50.000,00 EUR, teve como base o valor inscrito no campo 40 - “Regularizações a Favor do SP”, no montante de 401.554,74 EUR, correspondente à declaração periódica de IVA do período 2022/06T”;*
- ee)** Em 1 de junho de 2022, não obstante os contratos iniciais ainda estarem no período de vigência, a Requerente celebrou novos contratos com as entidades C..., B... e D..., substituindo desta forma os contratos ainda em vigor;
- ff)** A cláusula sexta dos “Contrato de utilização de espaço e prestação de serviços” celebrados em 01/06/2022 é a seguinte:
- “1. O Primeiro Contraente concede ao Segundo Contraente, incluída na retribuição mencionada na Cláusula Quarta do presente Contrato, a utilização de serviços de*

eletricidade, água e a disponibilização de serviços complementares através do pessoal do quadro do Primeiro Contraente, nomeadamente um jardineiro e um servente de limpeza que terão como função a manutenção e limpeza do exterior do imóvel.

2. O Primeiro Contraente concede ao Segundo Contraente um estacionamento autónomo e exclusivo, destinado aos representantes, trabalhadores, ou quaisquer outras pessoas ou entidades enviadas ou relacionadas direta ou indiretamente com o Segundo Contraente” — esta cláusula é idêntica nos contratos celebrados com as três entidades relacionadas;

- gg)** Entenderam os SIT que: No entanto, com a substituição dos contratos de arrendamento por novos contratos, elaborados e a vigorar a partir de 1 de junho de 2022, o ativo fixo tangível, de acordo com o SP, terá passado a estar afeto a operações sujeitas a IVA, conferindo o direito à dedução nas respetivas aquisições, dando-lhe a possibilidade de deduzir o IVA suportado (incorrido), nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA, por remissão do n.º 3 do mesmo artigo: “...A regularização prevista na alínea b) do n.º 1 é também aplicável quando, após uma locação isenta abrangida pela alínea c) do n.º 6 do artigo 24.º, o imóvel seja objeto de utilização pelo sujeito passivo exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução”;
- hh)** O SP A... efetuou a regularização, a seu favor, do IVA relacionado com as aquisições afetas ao imóvel (artigo matricial urbano ...), de forma proporcional ao número de anos que faltavam para completar o período de 20 anos, apurando 19/20 (art.º 25.º do CIVA)...(...);
- ii)** Os inquilinos e as entidades relacionadas permaneceram nos mesmos locais e os gastos suportados com os imóveis são, em tudo, semelhantes aos gastos anteriormente debitados;
- jj)** Com efeito, nos contratos iniciais os gastos com eletricidade e água, ocorridos entre janeiro de 2020 e junho de 2022, cuja titularidade pertencia à B..., eram debitados aos ocupantes das frações, na medida dos efetivos consumos;

- kk)** No Contrato celebrado entre a B... e a F... (única entidade não relacionada com a Requerente) denominado como “Contrato de Arrendamento para fins não habitacionais”, celebrado em 10-01-2018, aditado em 01-04-2019 e ainda em vigor: (i) a B... surge na qualidade de “Senhoria”; (ii) o próprio texto refere que o contrato é regido pela “Lei n.º 6/2006 de 27 de fevereiro, tal como alterada pela Lei n.º 31/2012 de 14 de Agosto, a qual aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano”; e (iii) no ponto 4 denominado “serviços” do Aditamento ao referido Contrato está expressamente referido que “4.1. *A manutenção do posto de transformação, do gerador de emergência e os serviços que são comuns a todos os edifícios são da responsabilidade da Senhoria sendo para isso facultada a entrada aos funcionários para a sua execução quer sejam da Senhoria quer de uma entidade subcontratada. (...) 4.2. Correm por conta da Arrendatária as despesas relativas ao fornecimento de energia elétrica, gás e água. Para o efeito, a Arrendatária, pagará à Senhoria a quantia mensal correspondente a (...) acrescida de IVA à taxa legal aplicável*”;
- ll)** As despesas decorrentes da limpeza reparação e manutenção do local arrendado são encargo da F... mas, de acordo com os novos contratos, estão incluídas na renda debitada pela Requerente à B... . Esta, no entanto, não faz qualquer redébito das mesmas à F...;
- mm)** Os “novos” funcionários da Requerente, eram funcionários da sócia C...;
- nn)** Antes da constituição da Requerente (em 30/10/2020) as sócias da Requerente (C..., B... e D...) funcionavam nas mesmas Frações Autónomas em causa nos autos, ao abrigo de contrato de arrendamento isento de IVA;
- oo)** Após constituição da Requerente (em 30/10/2020), as sócias da Requerente permaneceram nas mesmas instalações, agora ao abrigo dos “*Contrato de utilização de espaços e prestação de serviços*”, que enquadraram como sujeitos a IVA;
- pp)** A Requerente deduziu nos termos dos art.º 68.º e seguintes do CPPT reclamação graciosa pugnando pela declaração de ilegalidade de tais atos que foi indeferida.

§2 – Factos não provados

12. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevância para os mesmos, não ficou provada que o elemento economicamente determinante dos “*Contrato de utilização de espaços e prestação de serviços*” tenha sido os serviços alegadamente contratados pelas sócias da Requerente. Também não ficou provado que a atuação da Requerida se tenha revelado como uma atuação em violação do princípio da boa-fé, no sentido de a Requerida ter agido com base numa interpretação da lei que vá em sentido contrário àquele que seja o sentido que possa ser retirado das instruções administrativas publicitadas à data da constituição do facto tributário.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

13. O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e nos artigos 596.º, n.º 1 do CPC e 607.º, n.º 3, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

14. O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através (i) do depoimento prestado pela única testemunha ouvida na audiência realizada nos termos do artigo 18.º do RJAT, Dra. G..., e (ii) do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos; que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados nos artigos 16.º, alínea e) do RJAT e 607.º, n.ºs 4 e 5 do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Adicionalmente, parte da matéria de

facto alegada pelos Requerentes não foi contestada pela Requerida, considerando-se assim aquela matéria de facto assente por acordo.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Está em causa nos presentes autos determinar se a locação das Frações autónomas identificadas na matéria de facto, nos termos que resultam dos designados Contratos de utilização de espaços e prestação de serviços — celebrados em 01-07-2021 entre a Requerente e (i) o seu sócio C... Lda, (PAV A), (ii) o seu sócio B... Lda, (PAV C) e (i) o seu sócio D... os (PAVs B e C.) (doravante, CUEPS) — se enquadram (ou não) na isenção de IVA prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

Com o intuito de assegurar a uniformidade na aplicação do Direito, e assim a tutela jurisdicional efetiva, vamos citar e acompanhar a doutrina do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09/06/2021, proferido no processo n.º 01901/18.5BEPRT (doravante, Ac. STA de 09/06/2021), que passamos a reproduzir:

*“E começemos, a este respeito, por recordar que 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. **bem 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. Ora, na linha do acabado de expor, impõe-se começar por enunciar a dogmática civilista contratual prevista a respeito de modelos contratuais que incluam a locação de imóveis e, de seguida, proceder ao enquadramento concreto do contrato que ora nos ocupa.

*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. 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 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 – sobre estes contratos, vd., por todos, **José de Oliveira Ascensão**, “Integração Empresarial e Centros Comerciais”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. 32, n.º 1, 1991, pp. 29 e ss., **José Luís Saldanha Sanches**, “O regime fiscal dos centros comerciais”, Fisco, n.º 34, 1991, pp. 3 e ss., Ana Paula Dourado, “O regime fiscal dos contratos celebrados entre um gestor de centro comercial e um lojista que nele se instala”, Fisco, n.º 61, 1994, pp. 3 e ss.. Na jurisprudência, nesta mesma linha de raciocínio, vd. o Acórdão de 12 de Janeiro de 2017, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no Processo n.º 9227/15: “Com a isenção prevista no art.º 9, n.º 30, do C.I.V.A., actual art.º 9, n.º 29, do mesmo diploma, pretendeu o legislador isentar da tributação em sede de I.V.A. a locação de bens imóveis, ou seja, a renda recebida pela cedência de espaço nu, tanto para fins habitacionais como industriais, comerciais ou outros, não abrangendo, todavia, a isenção as prestações e serviços que exorbitam do contrato de arrendamento, respeitando a outro género de contrato, como o alojamento no âmbito da actividade hoteleira e análogas.” (sublinhado nosso)*

VII. Vertendo, agora, ao presente caso - e se bem compreendemos a argumentação da Recorrente – julgamos ser precisamente este o entendimento sufragado pela Fazenda Pública no presente Recurso: o apelo que a mesma faz, por via analógica face aos modelos contratuais acabados de expor – cfr. os termos do Relatório de Inspeção, onde se pode ler: “os contratos celebrados entre a entidade gesto-a - TECMAIA – e os utentes do Parque, podem ser assemelhados aos contratos de utilização de espaço em centro empresariais - tais contratos assumem a qualificação de contratos atípicos e inominados – tendo em conta os seus aspetos dinâmicos, funcionais e empresariais, conforme já trás evidenciado” – parece claramente sugeri-lo.

Ora, se é esta a leitura, não podemos deixar de discordar com a mesma.

Se é certo e indiscutível – como bem faz a Recorrente – que o nomen iuris não é vinculativo da qualificação contratual a realizar pelo intérprete (tendo, aliás, o legislador consagrado expressamente esta posição no n.º 4 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária: “A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.”), não é menos verdade que, cotejados os termos essenciais contratados in casu, nada parece indiciar a existência de uma causa autónoma completamente distinta da do contrato de arrendamento.

Muito pelo contrário, as referências contratuais ao regime regulador do arrendamento comercial são constantes ao longo do clausulado e as mencionadas prestações de serviço que a Recorrente reputa de estruturais na economia contratual não parecem, de todo, sê-lo. Não vemos, portanto, como qualificar o presente contrato como um contrato atípico excluído da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA.

Foi esta a leitura que foi sufragada pela sentença recorrida e, estamos em crer, bem andou o Juiz do Tribunal a quo a este respeito quando sublinhou que: “Destarte, resulta do contrato em análise que, tal como é executado, tem essencialmente por objecto uma passiva colocação à disposição do imóvel em contrapartida de uma retribuição fixada principalmente em função da superfície ocupada, ligada ao decurso do tempo e não à prestação de serviços que se apresenta como acessória do contrato de locação. (...) Destarte, os contratos em causa nestes autos, constituindo contratos de locação de imóveis, estão abrangidos pela isenção prevista no artigo 9º, nº 29, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, pelo que as liquidações impugnadas, ao sujeitarem a Imposto sobre o Valor Acrescentado os montantes das rendas pagas pelos clientes da Impugnante enfermam de falta de fundamentação substancial, na medida em que não se mostram verificados os pressupostos de facto invocados, sendo incorrecta a interpretação e aplicação das normas indicadas como fundamento jurídico.”

VIII. De acordo com a jurisprudência europeia consolidada (cfr., entre outros, §§ 29-30 do Acórdão BGŻ Leasing, de 17 de Janeiro de 2013, Processo n.º C-224/11 e jurisprudência aí referida), existe ainda uma outra circunstância contratual – na prática, muito próxima da

anterior, diga-se de passagem -, de acordo com a qual se pode sustentar a não aplicação da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA.

Estamos a falar, segundo a terminologia civilista, nos contratos mistos com prevalência do elemento não locatício, i.e., contratos que envolvam cedência onerosa de utilização de imóveis mas em que o elemento preponderante e determinante da economia contratual seja composto precisamente pelas demais prestações que integram o contrato (a prestação principal) e onde a prestação locatícia se encontra diluída.

Nestes casos – e só perante eles – seria admissível em abstracto (e se justificaria, acrescente-se) não autonomizar as operações económicas isentas daquelas outras operações sujeitas e não isentas, antes sujeitando a totalidade da contraprestação global ao mesmo regime de sujeição sem isenção aplicável à prestação principal; mas e em qualquer caso, para tal suceder, tudo ficaria dependente de o valor económico atribuído à locação imobiliária ser forçosamente muito reduzido ou incindível.

Em todos os demais casos – em que haja um contrato misto sem prevalência de nenhuma das componentes contratuais ou em que a componente locatícia seja prevalecente – impõe-se antes a separação das componentes contratuais entres prestações isentas e não isentas, sendo apenas exigível imposto quanto às segundas.

IX. Ora, salvo melhor opinião, é isso que, manifestamente, sucede no presente caso.

Como, muito correctamente, a sentença corrida logo vislumbrou: “Esta qualificação não é afastada pelo facto de, no mesmo contrato, estar prevista a prestação de serviços por parte do locador, a aqui Impugnante, ao locatário, na medida em que os mesmos se mostram indissociados do contrato de locação celebrado, constituindo antes um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal prestado pela Impugnante – a locação do imóvel que se assume como prestação principal do contrato.

Os serviços descritos no ponto cinco da cláusula sétima, nomeadamente... não teriam razão de ser sem a locação do imóvel, sendo que, seguramente o locatário teve em vista com a celebração do contrato ora em análise, não as prestações de serviço ligadas sobretudo às partes comuns do parque, mas a locação do imóvel no qual pretende exercer a sua actividade.”

Nestes casos, impõe-se a cisão da prestação de acordo com as suas componentes, tributando-se em conformidade – é o que se recorda no Acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 29 de Junho de 2011, no Processo n.º 427/11, onde se pode ler: “–V - Eventuais prestações de serviços, associadas aos contratos em causa, não fazem desconsiderar a natureza de locação inerente a esses contratos, quando os mesmos consubstanciam meras cláusulas acessórias, não tipificadas na disciplina jurídica civilística da locação, que as partes entenderam estabelecer como complemento do negócio jurídico celebrado, por se adaptarem aos interesses contratuais em presença, sem relevância económica enquanto operações efectuadas, a título oneroso, pelas quais os co-contratantes paguem uma determinada contrapartida e que, por si, sejam tributáveis.”

X. Assim sendo, e constatando-se que houve tributação relativamente às prestações de serviços acessórias ao presente contrato e que, manifestamente, a locação imobiliária está longe de configurar o elemento menor da economia do contrato, é inevitável concluir que o valor correspondente às rendas exigidas no âmbito dos contratos aqui em causa é obviamente autonomizável e, nessa medida, abrangido pela isenção previstas no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA.

*Nas palavras sintéticas de **Clotilde Celorico Palma**, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, 2.ª edição, Cadernos IDEFF, n.º 1, 2005, p. 137, citando doutrina administrativa vertida na informação n. 204/86, de 18 de Junho de 1986 “Assim, os contratos mistos de arrendamento e de prestações de serviços em que estas são complemento daquele, são tributados em IVA apenas no que se refere às quantias pagas a título de prestação de serviços...”. E, em termos essencialmente semelhantes, veja-se a doutrina que se extrai da Informação n.º 1625, de 4 de Junho de 1990 (compilado em **Emanuel Vidal Lima**, Imposto sobre o Valor Acrescentado, 6.ª edição, Porto Editora, s/d, pp. 161-3): “Dada a natureza mista do contrato em causa, e considerando-se neste caso haver lugar à aplicação da teoria jurídica da combinação, haverá lugar à tributação em IVA à taxa normal sobre as importâncias referentes às prestações de serviços, beneficiando a locação do imóvel do regime de isenção previsto no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA.”*

Em suma, e por não se verificar nenhuma das hipóteses conducentes à desaplicação in casu da isenção contida no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, entendemos que bem andou a sentença recorrida, a qual não é merecedora de nenhum dos reparos que lhe foram dirigidos pela Recorrente no presente Recurso.

III. CONCLUSÕES

I – Para efeitos da aplicação do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, só parecem susceptíveis de extravasar o âmbito daquela isenção os contratos atípicos e os contratos mistos em que os elementos da locação imobiliária se encontrem subalternizados.

–I - Em todos os demais casos, impõe-se a separação das componentes contratuais entres prestações isentas e prestações não isentas, sendo apenas exigível imposto quanto às segundas (prestações de serviços) e reconhecendo-se a isenção quanto às rendas auferidas pela componente locatícia imobiliária”.

Nesta linha, a Decisão Arbitral de 2021-11-24, proferida no Processo nº 302/2021-T entendeu:

”No Direito Nacional, o conceito de contrato de locação é definido no artigo 1022.º do Código Civil, em que se estabelece que «locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição».

Este conceito é também o que deve ser utilizado para efeitos de Direito da União Europeia, designadamente da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que prevê esta isenção na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º, que corresponde ao artigo 13.º B) alínea b) da Sexta Directiva, como pode ver-se pelo acórdão Régie communale autonome du stade Luc Varenne, de 22-01-2015, processo n.º C-55/14, em que se refere:

22 Importa recordar também que, para haver locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, importa que estejam reunidos todos os requisitos que

caracterizam esta operação, ou seja, que o proprietário de um imóvel tenha cedido ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas (acórdão Medicom e Maison Patrice Alard, C 210/11 e C 211/11, EU:C:2013:479, n.º 26 e jurisprudência referida).

Por outro lado, como o TJUE tem entendido, a isenção de IVA prevista para a locação de imóveis é de interpretação estrita, não podendo ser aplicada por analogia, como se refere no citado acórdão do processo C-55/14:

23 O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva constitui uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, e os seus termos são, portanto, de interpretação estrita. Na falta de um dos requisitos enunciados no número anterior, esta disposição não pode ser aplicada por analogia com fundamento em que é a uma locação na aceção desta disposição que se assemelha mais a utilização do bem imóvel em causa (v., neste sentido, acórdão Medicom e Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, n.º 27).

A justificação da isenção prevista para a locação de imóveis é esta ser habitualmente uma actividade passiva, que não gera um valor acrescentado significativo, como se refere, entre outros, no acórdão do TJUE Sequeira Mesquita, de 28-02-2019, processo C-278/18:

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 actividade económica, constituir habitualmente uma actividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal actividade deve assim distinguir-se de outras actividades 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).

Como também refere o TJUE no citado acórdão do processo nº C-55/14:

Para apreciar se uma determinada convenção responde a esta definição, devem tomar se em consideração todas as características da operação e as circunstâncias em que se desenvolve. A este respeito, o elemento decisivo é a natureza objetiva da operação em causa, independentemente da qualificação que lhe atribuem as partes (acórdão MacDonald Resorts, C 270/09, EU:C:2010:780, n.º 46 e jurisprudência referida) (n.º 23)”.

Seguindo a metodologia referida na jurisprudência citada, e também respeitando o disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), a definição do conceito de locação é obtida a partir do artigo 1022.º do Código Civil (CC) que prevê: “*Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição*”. São obrigações do locador: a) Entregar ao locatário a coisa locada; e b) Assegurar-lhe o gozo desta para os fins a que a coisa se destina (artigo 1033.º do CC).

Para apurarmos a natureza jurídica objetiva da operação em causa, temos de analisar em profundidade os designados CUEPS, e nessa análise concluímos que:

1) A cláusula terceira de cada um dos CUEPS prevê: “*o Primeiro Contraente compromete-se a ceder ao Segundo Contraente, que aceita, a utilização de parte (...) do prédio urbano identificado na cláusula primeira (...), pelo prazo de 5 anos, a contar da data da celebração do presente contrato, sem prejuízo do disposto na cláusula nona*”. A cláusula nona prevê: “*O*

presente contrato caduca automaticamente em caso de cessação, a qualquer título, do contrato de locação financeira imobiliária referido na Cláusula Primeira, designadamente em caso de resolução em virtude de incumprimento do mesmo por parte do Primeiro Contraente”;

2) A cláusula quarta de cada um dos CUEPS prevê: *“Como contrapartida do presente contrato o Segundo Contraente obriga-se a proceder ao pagamento ao Primeiro Contraente do montante mensal de (...) acrescido de IVA à taxa legal aplicável”*. A cláusula quarta do CUEPS celebrado pela Requerente com a B... LDA. (B...) determina: *“Como contrapartida do presente contrato o Segundo Contraente obriga-se a proceder ao pagamento ao Primeiro Contraente da seguinte quantia mensal: a. No que respeita à parte do imóvel previsto na cláusula terceira supra e destinado a atividade de escritório: (...) b. No que respeita à parte do imóvel previsto na cláusula terceira supra e destinado a estacionamento: (...);*

Se a contrapartida (i) pela cedência (por parte da Requerente) de cada uma das Frações Autónomas identificadas nos CUEPS, e (i) pelo período de tempo fixado em cada um dos CUEPS; é o montante definido na cláusula quarta, então os CUEPS constituem *“contrato pelo qual uma das partes [a Requerente] se obriga a proporcionar à outra [aos seus sócios] o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição”*; ou seja, os CUEPS constituem Contratos de Arrendamento nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 1022.º e 1023.º do CC, e a contrapartida prevista na cláusula quarta constitui uma mera *“renda”* nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 1075.º do CC.

Assim, na situação em causa nos autos, à semelhança da situação exposta no Ac. STA de 09/06/2021, podemos afirmar que: *“resulta do contrato em análise que, tal como é executado, tem essencialmente por objecto uma passiva colocação à disposição do imóvel em contrapartida de uma retribuição fixada principalmente em função da superfície ocupada, ligada ao decurso do tempo e não à prestação de serviços que se apresenta como acessória do contrato de locação. (...) Destarte, os contratos em causa nestes autos, constituindo contratos*

de locação de imóveis, estão abrangidos pela isenção prevista no artigo 9º, nº 29, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (...). O elemento preponderante e determinante da economia contratual é inequivocamente a locação, e não os serviços previstos na cláusula sexta (serviços de limpeza/manutenção exterior), que são autonomizáveis da prestação locatícia.

Conforme resulta do Ac. STA de 09/06/2021, são sujeitos a IVA os “(...) *contratos mistos com prevalência do elemento não locatício, i.e., contratos que envolvam cedência onerosa de utilização de imóveis mas em que o elemento preponderante e determinante da economia contratual seja composto precisamente pelas demais prestações que integram o contrato (a prestação principal) e onde a prestação locatícia se encontra diluída.*

Nestes casos – e só perante eles – seria admissível em abstracto (e se justificaria, acrescente-se) não autonomizar as operações económicas isentas daquelas outras operações sujeitas e não isentas, antes sujeitando a totalidade da contraprestação global ao mesmo regime de sujeição sem isenção aplicável à prestação principal; mas e em qualquer caso, para tal suceder, tudo ficaria dependente de o valor económico atribuído à locação imobiliária ser forçosamente muito reduzido ou incindível. Em todos os demais casos – em que haja um contrato misto sem prevalência de nenhuma das componentes contratuais ou em que a componente locatícia seja prevalecente – impõe-se antes a separação das componentes contratuais entres prestações isentas e não isentas, sendo apenas exigível imposto quanto às segundas”.

Os CUEPS enquadram-se nesta última categoria, uma vez que a componente locatícia (isenta de IVA) é prevalecente, impondo-se assim a separação das componentes contratuais entre prestações isentas (a locação) e não isentas (os serviços contratados autonomizáveis). Ainda nas palavras do Ac. STA de 09/06/2021, que continuamos a seguir no que respeita aos serviços previstos na cláusula sexta:

“Esta qualificação [a qualificação dos CUEPS como contrato de arrendamento e a operação como de simples locação] não é afastada pelo facto de, no mesmo contrato, estar

prevista a prestação de serviços por parte do locador, a aqui Impugnante, ao locatário, na medida em que os mesmos se mostram indissociados do contrato de locação celebrado, constituindo antes um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal prestado pela Impugnante – a locação do imóvel que se assume como prestação principal do contrato.

Os serviços descritos no ponto cinco da cláusula sétima, nomeadamente... não teriam razão de ser sem a locação do imóvel, sendo que, seguramente o locatário teve em vista com a celebração do contrato ora em análise, não as prestações de serviço ligadas sobretudo às partes comuns do parque, mas a locação do imóvel no qual pretende exercer a sua actividade.”

Nestes casos, impõe-se a cisão da prestação de acordo com as suas componentes, tributando-se em conformidade – é o que se recorda no Acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 29 de Junho de 2011, no Processo n.º 427/11, onde se pode ler: “–V – Eventuais prestações de serviços, associadas aos contratos em causa, não fazem desconsiderar a natureza de locação inerente a esses contratos, quando os mesmos consubstanciam meras cláusulas acessórias, não tipificadas na disciplina jurídica civilística da locação, que as partes entenderam estabelecer como complemento do negócio jurídico celebrado, por se adaptarem aos interesses contratuais em presença, sem relevância económica enquanto operações efectuadas, a título oneroso, pelas quais os co-contratantes paguem uma determinada contrapartida e que, por si, sejam tributáveis.”

Sobretudo se considerarmos que estes serviços de manutenção respeitam ao exterior das Frações, espaços que se presumem partes espaços comuns do edifício (nos termos do artigo 1421.º do CC) e, por conseguinte, presume-se que é da responsabilidade do Condomínio suportar as despesas com a manutenção destes espaços comuns e, inclusive, o dever de administrar estes espaços (podendo delegar essa gestão num terceiro). As obras de construção civil, os encargos de gestão e supervisão, e o zelo pela manutenção das infraestruturas, dos arruamentos, dos jardins, da segurança do complexo “*não teriam razão de ser sem a locação do imóvel, sendo que, seguramente o locatário teve em vista com a celebração do contrato ora*

em análise, não as prestações de serviço ligadas sobretudo às partes comuns do parque, mas a locação do imóvel no qual pretende exercer a sua actividade”.

Este enquadramento mantém-se se considerarmos a redação da cláusula sexta dos CUEPS assinada em 1 de junho de 2022 — o elemento preponderante e determinante da economia contratual continua a ser a locação, e os serviços previstos na nova cláusula sexta (i) continuam a ser autonomizáveis da prestação locatícia; e (ii) *“não teriam razão de ser sem a locação do imóvel, sendo que, seguramente o locatário teve em vista com a celebração do contrato ora em análise, não as prestações de serviço ligadas sobretudo às partes comuns do parque, mas a locação do imóvel no qual pretende exercer a sua actividade”.*

Adicionalmente à análise exposta, note-se que antes da constituição da Requerente (em 30/10/2020) as suas agora sócias já funcionavam nas Frações Autónomas em causa nos autos ao abrigo de contrato de arrendamento (isento em sede de IVA); e também o facto de no Contrato — denominado como “Contrato de Arrendamento para fins não habitacionais”, celebrado em 10-01-2018, aditado em 01-04-2019 e ainda em vigor — celebrado entre a B... e a F... (única entidade não relacionada):

(i) a B... sugir no denominado “Contrato de Arrendamento para fins não habitacionais” na qualidade de “Senhoria”;

(ii) o próprio texto referir que o contrato é regido pela “Lei n.º 6/2006 de 27 de fevereiro, tal como alterada pela Lei n.º 31/2012 de 14 de Agosto, a qual aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano”; e

(iii) na cláusula quarta do Aditamento ao referido Contrato está expressamente referido que *“(...) os serviços que são comuns a todos os edifícios são da responsabilidade da Senhoria sendo para isso facultada a entrada aos funcionários para a sua execução quer sejam da Senhoria quer de uma entidade subcontratada”.*

Concluimos assim que, uma vez que o elemento preponderante e determinante da economia contratual dos CUEPS (quer na sua versão original celebrada em 2021, quer na versão alterada celebrada em 2022) é a locação/arrendamento das Frações Autónomas, sendo os serviços previstos na nova cláusula sexta autonomizáveis da prestação locatícia — ao que acresce que *“não teriam razão de ser sem a locação do imóvel, sendo que, seguramente o locatário teve em vista com a celebração do contrato ora em análise, não as prestações de serviço ligadas sobretudo às partes comuns do parque, mas a locação do imóvel no qual pretende exercer a sua actividade”*— a locação/arrendamento das Frações Autónomas em causa nos autos enquadra-se na isenção de IVA prevista no n.º 29.º do artigo 9.º do CIVA.

O entendimento assumido pelo TAC nesta Decisão Arbitral, tal como o entendimento assumido pela Requerida no Relatório de Inspeção e na sua Resposta, não contendem com o entendimento assumido pela Requerida nas diversas Informações Vinculativas citadas pela Requerente — o critério de aplicação da isenção do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA é, de acordo com as referidas Informações Vinculativas, que o elemento economicamente preponderante do contrato seja o arrendamento do imóvel em causa. Em 2021, era já este o entendimento do STA no Ac. STA de 09/06/2021, o entendimento da doutrina e do próprio TJUE, entre outros, §§ 29-30 do Acórdão BGŻ Leasing, de 17 de Janeiro de 2013, Processo n.º C-224/11 e jurisprudência aí referida conforme citado no Ac. STA de 09/06/2021.

Nas palavras do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 17/09/2020, no processo n.º 545/07.1BELSB:

“O efeito produzido pela prestação desta informação vinculativa, por si e em relação ao objecto do pedido, mais não é do que o de obstar a que a AT proceda posteriormente em sentido diverso ao da informação prestada. Ao proceder de forma diversa ao da informação prestada, a AT violou o princípio da tutela da confiança”.

Contudo, nas palavras do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21/05/2020, proferido no processo n.º 194/12.2BELRS:

“a. As orientações vinculativas não abrangem nem podem ser invocadas pela totalidade dos contribuintes.

b. Um despacho do dirigente máximo do serviço, proferido a requerimento de um banco, contendo a doutrina a aplicar à situação concreta desse banco, ainda que extensiva aos demais contribuintes do mesmo sector de actividade, não pode ser encarada como uma orientação genérica, por lhe faltar as características da generalidade e abstracção”.

Note-se que as informações vinculativas têm regras de aplicação estritas, sendo a tutela da confiança assegurada pelo artigo 68.º da LGT limitada à relação entre o contribuinte que apresenta o seu pedido de informação vinculativa, e a AT (vide neste sentido, o citado Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 17/09/2020, no processo n.º 545/07.1BELSB). Correlativamente, também o contribuinte está sujeito a regras estritas de boa-fé, designadamente no que respeita à descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda, e ao fornecimento dos elementos necessários nos termos do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 maio, na sua redação atual, para a Autoridade Tributária e Aduaneira assegurar a troca obrigatória e automática de informações ao abrigo da cooperação administrativa entre autoridades competentes dos Estados-Membros da União Europeia e de outras jurisdições.

Também a Requerente, caso pretendesse beneficiar da tutela das regras sobre Informações Vinculativas, poderia ter submetido a situação em causa nos autos à Requerida, mediante a apresentação de um Pedido de Informação Vinculativa, ficando assim a Requerida vinculada ao entendimento que viesse a assumir naquela Informação.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar o PPA improcedente por NÃO provado; e
- b) Condenar a Requerida na totalidade das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de EUR 272.509,81.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de EUR 4 896.00, a suportar pela Requerente conforme ao disposto nos artigos 536.º n.º 3 e n.º 4 do CPC (aplicável *ex. vi.* artigo 29.º n.º 1 al. e) do RJAT), 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Setembro de 2025.

O árbitro,

Prof. Doutor Rui Duarte Morais (Presidente)

Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso (Vogal e Relatora)

Dra. Catarina Belim (Vogal)