

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 246/2017-T**

**Tema: IVA - Locação de bens imóveis – Isenção.**

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma (designada pelo Sujeito Passivo) e Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima (designado pela Autoridade Tributária e Aduaneira) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 05-07-2017, acordam no seguinte:

#### **1. Relatório**

A..., SA., sociedade comercial anónima, com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, titular do número único de pessoa colectiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial de Lisboa ..., doravante designada por “Requerente”, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, requerer a Constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação do IVA n.º 2016..., período 201201, no valor de € 114.620,04 (Doc. n.º 2016...), da liquidação de juros compensatórios do IVA n.º 2016... e da liquidação de juros de mora n.º 2016... (Doc. n.º 2016...), período 201201, no valor de € 21.875,92, sendo de € 136.495,96 o valor total das liquidações.

A Requerente pede ainda o reembolso da quantia que pagou, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

A Requerente designou como Árbitro a Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 10-04-2017.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima.

Os Árbitros designados pelas Partes designaram para Árbitro Presidente o Cons. Jorge Lopes de Sousa, que aceitou a designação.

Em 20-06-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 05-07-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 24-11-2017, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas.

A Requerente apresentou alegações.

O Tribunal Arbitral é competente, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente A..., SA - tem por objeto o arrendamento, compra, venda ou revenda de imóveis, gestão de imóveis próprios, administração e exploração de imóveis, prestação de serviços conexos e outras atividades relacionadas (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- b) A Requerente iniciou a sua actividade em 30-12-2009, estando enquadrada como sujeito passivo isento nos termos do artigo 9.º do Código do IVA, tendo em conta a declaração de início de actividade que apresentou;
- c) A Requerente integra o GRUPO B... (“O GRUPO”), detido pela C..., SGPS, sendo o capital social desta última integralmente detido pelo grupo D..., com sede na Alemanha;
- d) O GRUPO explora clínicas de hemodiálise em Portugal, instaladas em centros hospitalares, em imóveis arrendados e em imóveis próprios;
- e) A Requerente “foi criada para centralizar todos os imóveis onde se encontram as empresas do grupo a exercer a sua actividade, com o intuito destes imóveis não estarem sujeitos às variações do mercado de arrendamento”;
- f) O património imobiliário do grupo era constituído por imóveis onde se encontravam instaladas clínicas de hemodiálise;
- g) Os imóveis que eram propriedade da C..., SGPS foram transferidos para o activo da ora Requerente que assumiu a gestão dos referidos imóveis;

- h) A concentração dos imóveis foi efectuada no quadro de uma operação de reestruturação do Grupo que envolveu ainda a fusão de várias sociedades numa única entidade jurídica, a E..., S.A. (actualmente F..., S.A);
- i) As sociedades seguidamente identificadas estão entre as entidades que foram objecto de fusão na E..., S.A. (actualmente F..., S.A., doravante designadas ambas como “F...”), e que detinham parte do património imobiliário transmitido para a ora Requerente:
- G..., LDA;
  - H..., SA;
  - I..., LDA;
  - J..., SA;
- j) Na sequência da transmissão do imóveis para a Requerente, foram celebrados entre esta e a F... os contratos de arrendamento juntos como documentos n.ºs 12 a 21 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- k) Nos contratos de arrendamento, celebrados em 30-12-2009, com as alterações datadas de 30-12-2010, refere-se, além do mais:
- que é dado de arrendamento pela Requerente o «Local Arrendado», definido no contrato como o prédio que é objecto de cada um deles (Cláusula Primeira dos contratos);
  - que os arrendamentos são por tempo indeterminado e «as partes podem denunciar o contrato, decorridos, pelo menos, 15 anos sobre o início da vigência" (Cláusula Segunda dos contratos alterada);
  - que cada um dos imóveis se destinava à instalação e funcionamento uma clínica medica Arrendatária (Cláusula Terceira dos contratos);

– que as rendas são estabelecidas num valor mensal fixo pago até ao oitavo dia útil do mês anterior àquele a que se refere, sendo actualizadas anualmente de acordo com os coeficientes de actualização vigentes (Cláusula Quarta dos contratos alterada);

– a Arrendatária fica autorizada a realizar no local arrendado as obras necessárias à prossecução da atividade que nele desenvolve, nomeadamente as obras necessárias ao cumprimento dos requisitos técnicos legalmente exigíveis (Cláusula Oitava dos contratos);

– no termo do contrato de arrendamento a Arrendatária compromete-se a entregar o Local Arrendado à Senhora limpo e em boas condições, excepto no que diz respeito a deterioração normal decorrente do uso prudente das instalações» e poderá optar «pelo levantamento de todas as obras que não possam ser consideradas infra-estrutura do local arrendado (Cláusula Décima dos contratos);

- 1) Foi efectuado um procedimento de inspecção à Requerente, realizado pela Direcção de Finanças de Lisboa, ao abrigo da Ordem de Serviço nº OI2016..., de 25-02-2016, em que foi elaborado relatório (RIT) que consta do documento n.º 32, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

(...)

***Em sede de IVA:***

*A A... é sujeito passivo de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), pelo disposto na alínea a) do número 1 do artigo 2º do Código do IVA (CIVA), aprovado pelo D.L.394-B/84, de 26 de Dezembro, encontrando-se enquadrada no Regime de Isenção do art.º 9º do CIVA, desde 2009/12/30, conforme declaração de início apresentada pelo SP.*

(...)

### ***III DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS***

#### ***III.1 DESCRIÇÃO DOS FACTOS***

*A A..., SA foi criada para centralizar todos os imóveis onde se encontram as empresas do grupo a exercer a sua atividade, com o intuito destes imóveis não estarem sujeitos às variações do mercado de arrendamento.*

*Assim, os imóveis de propriedade das empresas do grupo B... em Portugal foram transferidos para o ativo da A..., SA, tendo a empresa passado a assumir a sua gestão, efetuando, conseqüentemente, o respetivo arrendamento às empresas do grupo.*

*As aquisições dos imóveis foram efetuadas no ano de constituição da A..., SA, entre 29 e 31 de Dezembro de 2009, tendo sido elaborados os contratos de arrendamento na mesma data, à exceção dos edifícios ainda em construção (em ... e ...). Nestes imóveis, os contratos de arrendamento foram elaborados em 01-05-2012 e 02-09-2010, respetivamente no de ... e ... .*

*Os imóveis detidos pelo SP são dez, sítios em Abrantes, Barreiro, Évora, Grândola, Guarda, Lumiar (Lisboa), Portalegre, Santa Maria da Feira, Setúbal e Tavira.*

*Os imóveis foram adquiridos a várias empresas:*

- G..., Lda, NIF...;*
- J..., SA, NIF...;*
- H..., SA, NIF...;*
- I..., Lda, NIF...;*
- E..., SA, NIF... .*

*Todas as empresas foram fundidas na última empresa referida, E..., SA, NIF..., que é a atual F..., SA.*

*Em 2012, a F..., SA é a única entidade que efetua o pagamento das rendas dos imóveis detidos pelo SP.*

*Foi elaborado um quadro resumo dos contratos de arrendamento, que consta do Anexo 3.*

*Através da análise aos respetivos contratos de arrendamento e aditamentos, verifica-se haver em comum a todos os contratos os seguintes itens:*

- arrendamento por tempo indeterminado;*
- o local arrendado destina-se à instalação e funcionamento de uma clinica médica, para o exercício da atividade que constitui o objeto social da arrendatária;*
- a arrendatária fica autorizada a efetuar no local arrendado as obras necessárias ao cumprimento dos requisitos técnicos legalmente exigíveis à prossecução da atividade que nele desenvolve.*

*A A... definiu uma renda inicial, que foi determinada como o resultado de uma percentagem do valor de negócios esperado, no valor de 16,6%, sendo que a renda é anualmente atualizada de acordo com o coeficiente de atualização de rendas previsto em legislação específica. Foi estipulado o pagamento da renda até ao oitavo dia útil do mês anterior àquele a que se refere.*

*Nos contratos de arrendamento, além da renda mensal estipulada, ficou também estabelecido o pagamento a título de caução pelo respetivo imóvel arrendado, um montante correspondente ao valor anual da renda inicialmente acordada, a pagar ale ao final do ano de 2012, também sujeita a atualizações anuais de acordo com o coeficiente de atualização de rendas previsto em legislação específica:*

2010	1,0000	Aviso 16247/2009
2011	1,0030	Aviso 18370/2010
2012	1,0319	Aviso 19512/2011
2013	1,0336	Aviso 12912/2012

*Em 2010, foram faturadas as rendas e as cauções conforme o valor nominal dos contratos. Em 2011, foram também faturadas as rendas conforme o valor nominal dos contratos,*

*Em 2012, até Setembro, inclusive, as rendas foram faturadas conforme o valor nominal dos contratos; Em Outubro, as rendas dos imóveis do Lumiar, Évora e Barreiro também foram faturadas conforme o valor nominal dos contratos.*

*Também em Outubro, foram efetuados os cálculos das rendas com as atualizações decorrentes da aplicação dos coeficientes de atualização de rendas, previsto em legislação específica, conforme quadro infra:*

Imóveis	Rendas Conforme Contrato	Rendas 2011	Rendas Mensais 2012	Rendas Mensais 2012 - Pagas de Janeiro a Novembro 2012 (x11)	Rendas 2013 - Paga em Dezembro 2012	Rendas 2012 Anuais
Portalegre	35.127,00	35.233,00	36.357,00	399.927,00	37.578,60	437.505,60
Feira	39.884,00	40.004,00	41.281,00	454.091,00	42.668,04	496.759,04
Guarda	39.447,00	39.566,00	40.829,00	449.119,00	42.200,85	491.319,85
Grandola	33.511,00	33.612,00	34.685,00	381.535,00	35.850,42	417.385,42
Abrantes	48.533,00	48.679,00	50.232,00	552.552,00	51.919,80	604.471,80
Tavira	17.680,00	17.734,00	18.300,00	201.300,00	18.914,88	220.214,88
Setúbal	62.177,00	62.364,00	64.354,00	707.894,00	66.516,29	774.410,29
Lumiar	118.873,00	119.230,00	123.034,00	1.353.374,00	127.167,94	1.480.541,94
Évora	36.357,00	36.467,00	37.631,00	413.941,00	38.895,40	452.836,40
Barreiro	66.759,00	66.960,00	69.097,00	760.067,00	71.418,66	831.485,66
<b>TOTAIS</b>	<b>498.348,00</b>		<b>515.800,00</b>	<b>5.673.800,00</b>	<b>533.130,88</b>	<b>6.206.930,88</b>

*Os desvios calculados para 2010, são relativamente a acertos nas rendas (aturadas, para estas estarem certas de acordo com os contratos e para não terem valores decimais.*

*Os desvios calculados para 2011 e 2012, derivam da aplicação dos coeficientes de atualização de rendas, acima identificados e foram calculados tanto para as rendas como para as cauções.*



*Os cálculos destes desvios estão patentes no Anexo 2, que o SP remeteu e que se dão por integralmente reproduzidos.*

*No entanto, para melhor compreensão, os totais dos desvios para cada ano são os seguintes:*

	Rendas 2010	Rendas 2011	Rendas 2012	Cauções	Renda Antecipada 2010	TOTAL DESVIO
Desvio	-57,00	18.012,00	164.841,00	194.136,00	17.452,00	394.384,00

*Relativamente ao Imóvel de ..., dado que o contrato de arrendamento foi assinado em Maio de 2012, a caução também foi faturada nesse mês; no entanto, por lapso do SP, foi faturado o montante de €623.262,86. Porém, a caução relativa ao imóvel de ..., foi contratada no valor de €436.284,00; atualizada pelos coeficientes de atualização de rendas, o valor a faturar seria de €451,572,00. O SP reparou este lapso, emitindo a nota de crédito n.º NC..., em 2012/11/08, no valor de €171.690,86 (€623.262,86-€451.572,00).*

*Assim, a nível de faturação do ano de 2012, temos os valores das rendas desse ano, a caução do imóvel de ..., no valor de €451,572,00, faturada em Maio de 2012 e as atualizações decorrentes da aplicação dos coeficientes de atualização de rendas; essas atualizações incluem os anos de 2010, 2011 e 2012, relativamente às rendas e cauições e estão patentes nas faturas emitidas em Outubro de 2012 e Novembro de 2012, que constam no Anexo 4.*

*O SP emite as faturas com isenção de IVA ao abrigo do n.º 29 do art.º 9º do CIVA, conforme cópias de um exemplar mensal das faturas emitidas, que constam no Anexo 4.*

*No entanto, entende-se, no caso em concreto, que a locação de todos os imóveis mencionados, é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA e não isenta de imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1º, conjugada com o n.º 1 do art.º 4º, ambos do CIVA, com os fundamentos relatados no ponto III.2 deste relatório.*

*As atualizações mencionadas, apesar de serem valores a reportar a anos anteriores, foram faturadas no exercício em causa, peio que, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 8º o imposto é exigível no momento da emissão da fatura.*

*Assim, em relação à faturação emitida no ano de 2012, elaborou-se o seguinte quadro para verificar a base tributável mensal, à qual se deverá aplicar a taxa de IVA vigente para a prestação de serviços, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artº 18º do CIVA, de 23%.*

	Rendas Faturadas 2012	Desvios Faturados 2012	Caução Évora 2012	Base Tributável Mensal	IVA 23%
Janeiro	498.348,00			498.348,00	114.620,04
Fevereiro	498.348,00			498.348,00	114.620,04
Março	498.348,00			498.348,00	114.620,04
Abril	498.348,00			498.348,00	114.620,04
Maió	498.348,00		451.752,00	950.100,00	218.523,00
Junho	498.348,00			498.348,00	114.620,04
Julho	498.348,00			498.348,00	114.620,04
Agosto	498.348,00			498.348,00	114.620,04
Setembro	498.348,00			498.348,00	114.620,04
Outubro	508.027,00	222.888,00		730.915,00	168.110,45
Novembro	515.800,00	171.496,00		687.296,00	158.078,08
Dezembro	533.130,88			533.130,88	122.620,10
<b>TOTAIS</b>	<b>6.042.089,88</b>	<b>394.384,00</b>	<b>451.752,00</b>	<b>6.888.225,88</b>	<b>1.584.291,95</b>

### **III.2 FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS**

*De harmonia com a alínea a) do n.º 1 do art.º 1º, conjugada com o n.º 1 do art.º 4.º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.*

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

*Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que estabelece que: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...) I) A Locação do Imóveis".*

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

*A legislação nacional define o conceito de locação de imóveis, conforme disposto no artigo 1022.º do Código Civil, na redação introduzida pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano: " Locação é um contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição." Estas características do contrato de locação constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação de arrendamento mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica.*

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

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

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

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

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

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

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

*Ou seja, o conceito "paredes nuas", não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios. Está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do*

*Imóvel, ou melhor, a preparação para o exercício de uma atividade empresarial.*

*Este conceito permite, desde logo, limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens da equipamento instalados no Imóvel ou acompanhada do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios.*

*Conforme já foi referido, a criação da A..., SA foi uma decisão empresarial para a gestão dos imóveis das empresas do grupo B... em Portugal.*

*Assim, no próprio dia da aquisição dos imóveis estes foram arrendados às empresas do grupo que os detinham, ou seja, operou-se um movimento formal de alteração de propriedade, mas que, na realidade, não alterou o facto daquelas empresas já exercerem a sua atividade nos referidos imóveis.*

*Em concreto;*

*i) A G..., Lda vendeu o imóvel de Abrantes ao SP em 30/12/2009 e na mesma data foi assinado o contrato de arrendamento.*

*ii) A J..., SA efetuou, em 29/04/1999, um contrato de locação financeira com o K... para aquisição de um terreno para construção de um prédio destinado a clínica de hemodiálise, no ...; em 31/12/2009 efetuou um contrato de promessa compra e venda com o SP, no qual se deu a tradição do imóvel e na mesma data foi assinado o contrato de arrendamento, iii) A H..., SA vendeu o imóvel de ... ao SP em 30/12/2009 e na mesma data foi assinado o contrato de arrendamento,*

*iv) A I..., Lda vendeu o imóvel da ... ao SP em 30/12/2009 e na mesma data foi assinado o contrato de arrendamento.*

*Através de consulta ao sistema informático (Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes e Modelo 10) e de consulta à certidão permanente da Conservatória do Registo Comercial, verifica-se que estas quatro empresas, à data da venda daqueles imóveis, tinham a sua sede na morada dos mesmos,*

*tinham atividade aberta, vocacionada para prestação de cuidados de saúde, nomeadamente na área da hemodiálise, tinham trabalhadores a seu cargo, nomeadamente ... (vide anexo 3), SA, atual F..., para construção de uma clínica de hemodiálise; em 29/12/2009 a E... elabora um contrato de promessa de compra e venda de bem futuro com o SP e em 16/09/2010 é o próprio SP que adquire os lotes de terreno ao Município. Em 01/10/2010 é elaborado entre a F... e o SP um contrato de promessa de arrendamento da clínica de hemodiálise, a ser construída pela A..., dele constando que: "O imóvel a construir deve obedecer às exigências técnicas necessárias ao funcionamento da referida Clínica de Hemodiálise" e que o contrato de arrendamento será elaborado no prazo de 30 dias após a emissão de licença de utilização do imóvel para o fim acima indicado.*

*Relativamente ao imóvel do ..., em 29/12/2009 foi elaborado contrato de promessa compra e venda entre E..., SA atual F... e o SP, sendo que a aquisição ficou condicionada à emissão da licença de utilização do imóvel que o habilite a clínica de diálise; neste contrato deu-se a tradição do Imóvel e na mesma data foi elaborado o contrato de arrendamento.*

*Relativamente ao imóvel de ..., em 29/12/2009 foi elaborado contrato de promessa compra e venda entre E..., SA, atual F... e o SP, sendo que a aquisição ficou condicionada à emissão da licença de utilização do imóvel que o habilite a clínica de diálise; neste contrato deu-se a tradição do imóvel, A escritura de compra-venda foi elaborada em 02/09/2010, tendo sido o contrato de arrendamento elaborado na mesma data.*

*Em relação aos imóveis de ..., ... e ..., a escritura de compra-venda foi elaborada em 30/12/2009, tendo sido o contrato de arrendamento elaborado na mesma data.*

*Foi solicitado através de e-mail, a cada um destes municípios cópia da licença de utilização.*

*O imóvel de ... tem autorização do Município para Instalação de uma unidade de tratamentos clínicos de hemodiálise desde 30/03/1982.*

*O imóvel de ... tem licença de utilização para clínica médica desde 23/02/2000.*

*O imóvel de ... tem licença de utilização para clínica de hemodiálise desde 07/11/2007.*

*Verifica-se assim, que à data da elaboração dos contratos de arrendamento de todos os imóveis em questão, estes já estavam habilitados para o exercício de clínica médica, nomeadamente para tratamentos de hemodiálise, ou seja, os imóveis já estavam devidamente preparados para o exercício de uma atividade, apetrechados com um mínimo de condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito de "paredes nuas".*

*Pelo exposto, a locação destes imóveis não se encontra isenta de IVA, nos termos do nº 29 do art.º 9º do CIVA, sendo considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do nº 1 do art.º 1º, conjugada com o nº 1 do art.º 4º, ambos do CIVA.*

### **CONCLUSÃO**

*As correções a efetuar ao IVA liquidado são as constantes no quadro infra, tendo em conta também os artigos 16º e 27º, ambos do CIVA:*

Período	Base Tributável	Taxa de IVA	IVA Correção
201201	498.348,00	23%	114.620,04
201202	498.348,00	23%	114.620,04
201203	498.348,00	23%	114.620,04
201204	498.348,00	23%	114.620,04
201205	950.100,00	23%	218.523,00
201206	498.348,00	23%	114.620,04
201207	498.348,00	23%	114.620,04
201208	498.348,00	23%	114.620,04
201209	498.348,00	23%	114.620,04
201210	730.915,00	23%	168.110,45
201211	687.296,00	23%	158.078,08
201212	533.130,88	23%	122.620,10
<b>TOTAIS</b>	<b>6.888.225,88</b>		<b>1.584.291,95</b>

- m) Na sequência da acção inspectiva foram emitidas (além de outras que não são objecto do presente processo), relativa ao período 201201, a liquidação de IVA n.º 2016..., no valor de € 114.620,04, a liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e a liquidação de juros de mora n.º 2016...;
- n) É a F... que faz a instalação dos equipamentos necessários à hemodiálise nas clínicas, que são sua propriedade (depoimentos das testemunhas L... e M...);
- o) Alguns dos equipamentos podem ser reinstalados em outras clínicas, o que já aconteceu (depoimento da testemunha L... e M...);
- p) A F... tinha um espaço arrendado para a actividade de hemodiálise, em Évora, que foi substituído por outro, sendo o espaço devolvido ao senhorio sem quaisquer equipamentos, o que é do interesse daquela, para preservar o *know how* utilizado nas instalações, designadamente a nível da rede de água, de electricidade e esgotos, sendo a F... quem contrata empresas e suporta os custos da desmontagem e remoção dos equipamentos (depoimentos das testemunhas L..., N... e O... e documento n.º 31 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- q) Nas clínicas de Évora e Portalegre os imóveis são propriedade da Requerente sendo todo o equipamento propriedade da F... (depoimento da testemunhal L...);
- r) Quando os imóveis foram transferidos para a Requerente houve uma avaliação externa para determinar o seu valor, considerando os espaços vazios, sendo apenas os imóveis, sem quaisquer equipamentos destinados à hemodiálise, que foram adquiridos por aquela (depoimentos das testemunhas N... e O...);
- s) Na ocasião dessa transferência da propriedade dos imóveis para a Requerente, os equipamentos que neles estavam instalados mantiveram-se na propriedade da F..., sendo activos registados na contabilidade desta (depoimentos das testemunhas N... e O...);



- t) A Requerente não é proprietária de qualquer equipamento destinado à hemodiálise nem dispõe de técnicos para a efectuarem (depoimentos das testemunhas N... e O...);
- u) Os arrendamentos dos imóveis tiveram por objecto apenas os espaços, que são propriedade da Requerente, não incluindo qualquer serviço ou fornecimento ou a adaptação de qualquer das infra-estruturas à actividade de hemodiálise, sendo esta sempre efectuada pela F..., sendo isto que resulta da sua contabilidade (depoimentos das testemunhas L..., N... e O...);
- v) Na fixação dos preços dos arrendamentos dos imóveis da Requerente, o Grupo procura que sejam adoptados preços de mercado, sendo essa determinação referida no *dossier* de preços de transferência (depoimento da testemunha N...);
- w) A transferência dos imóveis para a Requerente teve em vista satisfazer necessidades de financiamento do Grupo (depoimento da testemunha O...);
- x) Em 03-02-2017, a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- y) Em 07-04-2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## 2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

### 2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e na prova testemunhal produzida.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento pessoal dos factos que relataram.

### 3. Matéria de direito

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

No entanto, por força do disposto no artigo 9.º, n.º 29, do CIVA, a locação de bens imóveis está isenta de IVA, salvo nas situações descritas nas suas alíneas a) a e).

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os arrendamentos de imóveis efectuados pela Requerente à F... não estão isentos de IVA, pelas seguintes razões, no essencial:

- *«locação é um contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição»;*
- *«a locação do imóvel, no sentido de uma colocação passiva do imóvel à disposição, deve ser a prestação preponderante dessa operação económica»;*
- *«as exceções à isenção correspondem a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo»;*

- *«são, assim, de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos do contrato de locação, caracterizam-se essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem»;*
- *«só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efetuada "paredes nuas", no caso de prédios urbanos»;*
- *«o conceito "paredes nuas", não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios. Está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do Imóvel, ou melhor, a preparação para o exercício de uma atividade empresarial»;*
- *«este conceito permite, desde logo, limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel ou acompanhada do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios»;*
- *«à data da elaboração dos contratos de arrendamento de todos os imóveis em questão, estes já estavam habilitados para o exercício de clínica médica, nomeadamente para tratamentos de hemodiálise, ou seja, os imóveis já estavam devidamente preparados para o exercício de uma atividade, apetrechados com um mínimo de condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito de "paredes nuas".*

Assim, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou a liquidação impugnada por entender, em suma, que não se aplica aquela isenção, porque com os contratos de arrendamento não ter sido cedido apenas o gozo do imóvel (*«paredes nuas»*), antes ter sido proporcionado também o gozo dos equipamentos para tratamentos de hemodiálise.

A prova produzida contraria esta conclusão, pois a Requerente apenas adquiriu os imóveis que foram arrendados às empresas do grupo que os detinham, sem quaisquer equipamentos destinados a hemodiálise que neles estavam instalados, que continuaram a pertencer às respectivas empresas que os detinham, e que nunca integraram o activo da Requerente.

Assim, tendo havido apenas disponibilidade dos imóveis pela Requerente e não de quaisquer equipamentos neles instalados nem de utensílios ou móveis neles existentes, tanto à data da celebração dos contratos de arrendamento como posteriormente, tem de se concluir que, com os contratos, a Requerente apenas cedeu a disponibilidade dos imóveis, «paredes nuas», que era o que detinha.

Nestes termos, conclui-se que os contratos celebrados consubstanciam «*locação de bens imóveis*», para efeitos do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, pelo que, não se verificando qualquer das excepções previstas nas suas alíneas, a isenção é aplicável.

Consequentemente, a liquidação impugnada é ilegal, por vício de violação desta norma, o que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

### **3.1. Liquidação de juros compensatórios**

A liquidação de juros compensatórios tem por pressuposto a liquidação de IVA (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que os vícios que afectam a liquidação de IVA repercutem-se na liquidação de juros compensatórios, justificando também a sua anulação.

### **3.2. Questões de conhecimento prejudicado**

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às liquidações de IVA e juros compensatórios impugnadas, com fundamento em vício de violação de lei, que proporciona estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC), o conhecimento das restantes questões suscitadas.

#### **4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

A Requerente pagou as quantias liquidadas de € 114.620,04 de IVA e juros compensatórios e juros de mora no valor de € 21.875,92, sendo de € 136.495,96 o valor total pago.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o

sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, sendo os juros indemnizatórios calculados sobre uma quantia a reembolsar, nessa competência para apreciar pedidos de juros indemnizatórios inclui-se a competência para apreciar os inerentes pedidos de reembolso.

Cumprido, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Sendo anuladas as liquidações, há lugar ao reembolso das quantias pagas, pois deixam de subsistir na ordem jurídica os actos de liquidação que justificaram o pagamento.

No que concerne a juros indemnizatórios, o regime substantivo é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

### **Artigo 43.º**

## **Pagamento indevido da prestação tributária**

*1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

*2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços no caso em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

A ilegalidade das liquidações é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que as efectuou por sua indicativa, sem que a Requerente tivesse qualquer comportamento que possa ser considerado sua causa.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, 61.º do CPPT e 104.º, n.º 6, do CIRC desde a data do pagamento (03-02-2017), calculados sobre a quantia € 136.495,96, até que seja efectuado o reembolso desta quantia.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal.

### **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em

- a)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

- b) Anular a liquidação do IVA n.º 2016..., período 201201, no valor de € 114.620,04;
- c) Anular que liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e da liquidação de juros de mora n.º 2016..., no valor total de € 21.875,92;
- d) Julgar procedentes os pedidos de reembolso de quantia de € 136.495,96 e de juros indemnizatórios, nos termos definidos no ponto 4 deste acórdão.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **136.495,96**.

Lisboa, 22-12-2017

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Emanuel Augusto Vidal Lima)