

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 81/2018-T

Tema: IVA – locação de bens imóveis – Isenção.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, designados no Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 2 de Março de 2018, A..., SA., NIPC..., com sede Rua..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação de IVA e respectivos juros, referentes aos períodos 201202 a 201212, no valor de €1.720.243,61, e do indeferimento tácito da reclamação graciosa e recurso hierárquico, que tiveram os mesmos como objecto:

Período	Liquidação n.º	IVA			Juros	
		Documento n.º	Data	Valor	Documento n.º	Valor
201202	2016	2016	06-12-2016	114.620,04 €	2016	21.510,83 €
201203	2016	2016	06-12-2016	114.620,04 €	2016	21.133,14 €
201204	2016	2016	06-12-2016	114.620,04 €	2016	20.730,27 €
201205	2016	2016	06-12-2016	218.523,00 €	2016	38.826,20 €
201206	2016	2016	06-12-2016	114.620,04 €	2016	19.974,91 €
201207	2016	2016	06-12-2016	114.620,04 €	2016	19.584,62 €
201208	2016	2016	06-12-2016	114.620,04 €	2016	19.206,94 €
201209	2016	2016	06-12-2016	114.620,04 €	2016	18.791,48 €
201210	2016	2016	06-12-2016	168.110,45 €	2016	27.044,01 €
201211	2016	2016	06-12-2016	158.078,08 €	2016	24.891,85 €
201212	2016	2016	06-12-2016	122.620,10 €	2016	18.877,45 €
				1.469.671,91 €		250.571,70 €
						1.720.243,61 €

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que resulta dos factos provados e que enquadram as operações em análise, bem como, das normas aplicáveis, estarmos na presença de operações isentas, por aplicação do número 29, do artigo 9.º do Código do IVA.
3. No dia 05/03/2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. A Requerente procedeu à indicação de árbitro, tendo indicado o Exm.ª Sr.ª Prof.ª Doutora Clotilde Celorico Palma, nos termos do artigo 11.º/2 do RJAT. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a Requerida indicou como árbitro o Exm.º Sr. Prof. Doutor António Carlos dos Santos.

6. Os árbitros indicados pelas partes foram nomeados e aceitaram os respectivos encargos.
7. Na sequência do requerimento apresentado pelos árbitros designados pelas partes, foi designado árbitro-presidente, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o ora Relator, que, no prazo aplicável, também aceitou o encargo.
8. Em 07-05-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
9. 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 28-05-2018.
10. No dia 29-06-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
11. Por requerimento apresentado a 13-07-2018, a Requerente pediu o aproveitamento, nos presentes autos, dos depoimentos prestados no processo arbitral 246/2017T do CAAD.
12. Notificada para se pronunciar a esse propósito, a Requerida nada disse.
13. Face ao exposto, e ao abrigo do disposto no referido artigo 421.º do Código de Processo Civil, aplicável nos termos do artigo 29.º/1/e) do RJAT, foi deferido o requerido aproveitamento dos depoimentos prestados no processo 246/2017T do CAAD.
14. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
15. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
16. Pela Requerente foram apresentados nos autos requerimentos a dar conta da emissão, no mês de setembro de 2018, de novos actos de liquidação de Juros Compensatórios, com referência aos períodos de 201202 a 201212, com os mesmos fundamentos dos actos anteriormente emitidos.
17. Mais peticionou a Requerente que o processo prosseguisse contra as Liquidações de Juros de IVA, referidas.

18. Procedeu, ainda, a Requerente à junção aos autos das decisões das reclamações gratuitas que determinaram a anulação de liquidações de IVA dos anos de 2013 a 2015.
19. Foi cumprido o contraditório relativamente aos referidos requerimentos apresentados pela Requerente.
20. Foi prorrogado por duas vezes o prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
21. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prorrogado.
22. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente tem como actividade principal o “Arrendamento de Bens Imobiliários”, (CAE 68 200), tendo por objecto o arrendamento, compra, venda ou revenda de imóveis, gestão de imóveis próprios, administração e exploração, prestação de serviços conexos e outras actividades relacionadas.
- 2- A ora Requerente foi constituída a 23-12-2009 e iniciou a sua actividade em 30-12-2009, ficando 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 oportunamente apresentou.
- 3- A Requerente pertence a um grupo de empresas cujo capital social é detido pela B..., SGPS, sendo o capital social desta última integralmente detido pelo grupo C..., com sede na Alemanha.
 - 4- 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”*.
 - 5- O património imobiliário do grupo era constituído por imóveis onde se encontravam instaladas clínicas de hemodiálise.
 - 6- Para efeitos de determinação do valor de mercado dos imóveis a transmitir à Requerente foi solicitada a respetiva avaliação à D... empresa de consultoria, internacional e multidisciplinar, no âmbito da arquitectura, planeamento urbano e avaliação patrimonial.
 - 7- A avaliação do património teve por objeto a determinação, à data de Abril de 2009, do *“valor de mercado dos imóveis”*, ou seja, o valor pelo qual cada propriedade poderia ser trocada num mercado livre aberto e competitivo e após adequada exposição.
 - 8- Do relatório de avaliação elaborado, consta, para além do mais, o seguinte:
“Os imóveis foram avaliados no pressuposto da alteração dos usos existentes à data da avaliação por outros mais frequentes no mercado, tais como comércio e serviços”.
 - 9- Os imóveis foram avaliados aos valores de mercado, atendendo aos seus usos potenciais, tais como comércio e serviços, uma vez que seria promovida a mera transmissão dos espaços físicos vazios, sem qualquer dos equipamentos e infraestruturas que permitem a sua caracterização como clínicas, a manter na esfera patrimonial das sociedades responsáveis pela exploração dessas mesmas clínicas.
 - 10- Os imóveis que eram propriedade da B..., SGPS foram transferidos, sem qualquer equipamento e/ou mobiliário, para o activo da ora Requerente, que assumiu a gestão dos referidos imóveis.
 - 11- Os equipamentos e mobiliário que integravam cada uma das clínicas de hemodiálise - que se encontravam em funcionamento à data da transmissão dos

respectivos imóveis - não foram transmitidos, continuando na esfera das entidades que exploravam cada uma das clínicas, como partes integrantes dos respectivos estabelecimentos.

12-As aquisições dos ditos imóveis foram efectuadas no ano de constituição da Requerente, entre 29 e 31 de Dezembro, tendo sido elaborados os contratos de arrendamento naquela precisa data, com excepção dos edifícios que ainda estavam em construção, situados em Évora e Portalegre.

13-Nestes últimos imóveis, os contratos de arrendamento foram elaborados mais tarde, a 01-05-2012 e a 02-09-2010.

14-Os imóveis foram adquiridos a várias empresas que, entretanto, foram fundidas na E..., S.A., actualmente F..., S.A.

15-Aos referidos contratos de arrendamento e aditamentos, são comuns as seguintes especificidades:

- a. - arrendamento por tempo indeterminado;
- b. - o local arrendado destina-se à instalação e funcionamento de uma clínica médica, para o exercício da actividade que constitui o objecto social da arrendatária;
- c. os contratos de arrendamento tinham por objecto os próprios imóveis, designados por “local arrendado”;
- d. - a arrendatária fica autorizada a efectuar no local arrendado as obras necessárias ao cumprimento dos requisitos técnicos legalmente exigíveis à prossecução da actividade que nele desenvolve.

16-A Requerente definiu uma renda inicial, determinada como o resultado de uma percentagem do valor de negócios esperado, no valor de 18,6%, renda que por sua vez é actualizada anualmente, de acordo com o coeficiente de actualização de rendas previsto em legislação específica.

17-Aquando da transmissão dos imóveis já ocupados, as transmitentes mantiveram a propriedade de todos os elementos que constituem o complexo de bens e direitos que constituíam cada uma das clínicas.

18-A ora Requerente não dispõe, nem dispunha à data da celebração dos contratos de arrendamento, nem do exercício a que respeitam os actos de liquidação, de

- quaisquer equipamentos, utensílios ou mobiliário relacionados com a exploração de clínicas médicas, nem, designadamente, de clínicas de hemodiálise.
- 19- A ora Requerente não tem, nem nunca teve nos seus quadros, pessoal especializado como médicos e enfermeiros.
- 20- A ora Requerente nunca foi titular de licenças de funcionamento de clínicas de hemodiálise.
- 21- As licenças de funcionamento necessárias à abertura e funcionamento das clínicas de hemodiálise foram emitidas em nome de cada uma das entidades que explora as clínicas em apreciação, atualmente, em nome da F..., SA.
- 22- Os contratos de arrendamento celebrados não tinham associada qualquer prestação de serviços, nem a contratação dos fornecimentos de electricidade, água e telefone, nem os respectivos encargos.
- 23- O funcionamento de clínicas de hemodiálise implica a existência de redes eléctricas, de águas e de esgotos específicas que fazem a ligação entre as infraestruturas preexistentes (do próprio imóvel) e os vários equipamentos de controlo, de esterilização e de tratamento, e entre estes e os painéis que estão ligados às cadeiras de hemodiálise.
- 24- A tubagem, que inclui painéis, tubos e condutas, instalações de tratamento de água e esgotos (bombas e filtros), é amovível (para garantir a esterilização sem ser necessário obras na alvenaria).
- 25- Os equipamentos relativos às clínicas de hemodiálise de Évora e Portalegre, cujos imóveis foram adquiridos pela Requerente em momento anterior ao da entrada em funcionamento da respectiva clínica naqueles imóveis, estão registados no imobilizado da arrendatária, tendo o custo associado a cada um daqueles elementos sido efetivamente suportado por aquelas.
- 26- Para a F... SA é crucial garantir que, nos casos de cessação de contratos de arrendamento, o imóvel seja entregue descaracterizado ao senhorio, para assegurar que nenhuma outra entidade, na sequência do abandono do espaço pela F... SA, o possa vir a ocupar, instalando uma clínica de hemodiálise concorrente, e que, se o fizer, tenha necessariamente de incorrer em todos os custos de adaptação

necessários, tal como inicialmente suportados pela F... SA e sem que se possa aproveitar das mais-valias técnicas desta última.

27-A Requerente foi sujeita a um procedimento de inspecção realizado pela Direcção de Finanças de Lisboa, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de 25 de Fevereiro.

28-Pelo Ofício n.º..., datado de 3 de Novembro de 2016, emitido pelo Dep. B - Divisão IV - Equipa 41, da área da Inspeção Tributária, da Direcção de Finanças de Lisboa, a Requerente foi notificada para se pronunciar, querendo, em sede de exercício do direito de audição, sobre o Projecto de Correções do Relatório de Inspeção.

29-Pelo Ofício n.º..., de 29 de Novembro de 2016, emitido pelo Dep. B - Divisão IV, da área da Inspeção Tributária, da Direcção de Finanças de Lisboa, a ora Requerente foi notificada das Correções resultantes da Acção de Inspeção ao exercício de 2012, que mantendo as correções, anteriormente, propostas determinou correções no montante de € 1.584.291,95.

30-Do Relatório de Inspeção consta, para além do mais o seguinte:

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 **C...** em Portugal foram transferidos para o ativo da **A... SA** tendo a empresa passado a assumir a sua gestão, efetuando, consequentemente, 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 Évora e Portalegre). Nestes imóveis, os contratos de arrendamento foram elaborados em 01-05-2012 e 02-09-2010, respetivamente no de Évora e Portalegre.

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...** NIF ...
- **H...** NIF ...
- **I...** NIF ...
- **J...** NIF ...
- **E...** 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 clínica 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 até 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:

Rendas Atualizadas c/ Coeficiente

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
TOTAIS	498.348,00		515.800,00	5.673.800,00	533.130,88	6.206.930,88

Os desvios calculados para 2010, são relativamente a acertos nas rendas faturadas, 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 Évora, 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 Évora, 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 NC12900001, 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 Évora, 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 cações 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 nº 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 nº 1 do art.º 1º, conjugada com o nº 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, pelo que, de acordo com a alínea a) do nº 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 nº 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
Maio	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
TOTAIS	6.042.089,88	394.384,00	451.752,00	6.888.225,88	1.584.291,95

III.2 FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

De harmonia com a alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º, 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 9.º 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: (...) l) A Locação de Imóveis*".

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

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 de equipamento instalados no imóvel ou acompanhada do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios.

Tratando-se de uma locação de espaços devidamente preparados para o exercício de uma atividade, apetrechado com um mínimo de condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito de "paredes nuas", ou se for acompanhado de outras prestações de serviços, a isenção já não se verifica, ficando sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, por se enquadrar na última parte da alínea c) do n.º 29), art.º 9.º do CIVA, que refere que a isenção do n.º 29 do art.º 9.º não abrange "...qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;".

Conforme já foi referido, a criação da **A...SA** foi uma decisão empresarial para a gestão dos imóveis das empresas do grupo **C...** 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...** vendeu o imóvel de Abrantes ao SP em 30/12/2009 e na mesma data foi assinado o contrato de arrendamento.
- ii) A **H...** 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 Barreiro; 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 **I...** vendeu o imóvel de Grândola ao SP em 30/12/2009 e na mesma data foi assinado o contrato de arrendamento.
- iv) A **J...** vendeu o imóvel da Guarda 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 médicos e enfermeiros (vide anexo 3),

pelo que já exerciam a sua atividade clínica naqueles imóveis à data da elaboração dos contratos de arrendamento.

Relativamente ao imóvel de Évora, a Câmara Municipal de Évora efetuou um contrato de promessa de compra e venda de imóvel, em 16/12/2008, de dois lotes de terreno à **E...**, 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 Lumiar, em 29/12/2009 foi elaborado contrato de promessa compra e venda entre **E...**, 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 Portalegre, em 29/12/2009 foi elaborado contrato de promessa compra e venda entre **E...**, 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 Santa Maria da Feira, Setúbal e Tavira, 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 Stª Maria da Feira tem autorização do Município para instalação de uma unidade de tratamentos clínicos de hemodiálise desde 30/03/1982. O imóvel de Setúbal tem licença de utilização para clínica médica desde 23/02/2000. O imóvel de Tavira 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 n.º 29 do art.º 9º do CIVA, sendo considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do art.º 1º, conjugada com o n.º 1 do art.º 4º, ambos do CIVA.

CONCLUSÃO:

As correcções 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
TOTAIS	6.888.225,88		1.584.291,95

- 31-Na sequência das correcções notificadas, a Requerente foi notificada das Demonstrações de Liquidação do IVA e de Juros dos períodos 201202 a 201212, objecto da presente acção arbitral.
- 32-Em 3 de Fevereiro de 2017, a ora Requerente procedeu ao pagamento das referidas liquidações.
- 33-Em 9 de Maio de 2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa tendo como objecto as Demonstrações de Liquidação do IVA e de Juros dos períodos 201202 a 201212, objecto da presente acção arbitral, à qual foi atribuído o número de entrada 2017... (10-05-2017).
- 34-Em 6 de Outubro de 2017, a ora Requerente, face à formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, interpôs recurso hierárquico contra as referidas Demonstrações de Liquidação.
- 35-No decurso do presente processo arbitral, a Requerente foi notificada de Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA, com referência aos períodos de

201202 a 201212, que datam de Setembro de 2018, no valor de € 246.683,42, com referência a Juros Compensatórios, conforme quadro seguinte:

Período	Demonstração Liquidação Juros		
	Número Liquidação	Número Documento	Valor
201202	2018	2018	21.203,13 €
201203	2018	2018	20.826,30 €
201204	2018	2018	20.424,34 €
201205	2018	2018	38.244,51 €
201206	2018	2018	19.670,68 €
201207	2018	2018	19.281,28 €
201208	2018	2018	18.904,45 €
201209	2018	2018	18.489,93 €
201210	2018	2018	26.602,90 €
201211	2018	2018	24.478,28 €
201212	2018	2018	18.557,62 €
			246.683,42 €

36-As Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA supra descritas, respeitam ao mesmo sujeito passivo (a ora Requerente), imposto (IVA) e períodos de tributação (201202 a 201212) e têm a mesma natureza (Juros de IVA) que as Liquidações de Juros de IVA que eram já objecto dos presentes autos.

37-O valor liquidado naquelas Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA corresponde precisamente ao valor liquidado a título de Juros Compensatórios nas Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA contestadas nos presentes autos.

38-As mesmas Demonstrações de Acerto de Contas das Liquidações de Juros de IVA, fazem menção na coluna “Descrição” ao estorno da liquidação do mesmo período, emitida em 2016 e objecto no presente processo e a um crédito disponível cujo valor corresponde, precisamente, ao valor liquidado a título de juros de mora nas Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA contestadas objecto dos presentes autos e emitidas em 2016.

39-A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações oficiosas de IVA referentes aos períodos dos anos de 2013 a 2015, efectuadas com os mesmos fundamentos de facto e de direito das liquidações objecto da presenta acção arbitral, tendo sido proferida decisão de deferimento, e determinada a anulação

daquelas liquidações, com base na informação n.º 2114 de 2018-12-20, da DSIVA, que considerou que “*as operações de locação, tal como se apresentam no pedido de informação da Direção de Finanças de Lisboa, devem ser consideradas como uma operação isenta na aceção da alínea 29), do art.º 9.º, do Código do IVA , seguindo, a operação acessória de adaptação do espaço locado à atividade a desenvolver pelo locatário, o mesmo enquadramento fiscal da operação principal.*”.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e testemunhal, e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Em especial, os factos dados como provados nos pontos 10, 11, 17, 18, 19, 20 e 24, resultam da prova documental disponibilizada, que foi devidamente corroborada pela prova testemunhal disponibilizada, que se apresentou coerente e com a segurança necessária para não se suscitarem dúvidas razoáveis relativamente à verificação dos factos em questão, sendo que os factos dados como provados nos pontos 23 e 26 assentam essencialmente na prova testemunhal referida, apreciada à luz da prova documental disponível e do contexto global evidenciado pelos restantes factos dados como provados. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

a. Questão prévia

Conforme a Requerente deu conta nos autos, e não foi contestado pela Requerida, no decurso do presente processo arbitral, a Requerente foi notificada de Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA, com referência aos períodos de 201202 a 201212, que datam de Setembro de 2018, no valor de € 246.683,42, com referência a Juros Compensatórios.

Mais se apura que:

- As Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA supra descritas, respeitam ao mesmo sujeito passivo (a ora Requerente), imposto (IVA) e períodos de tributação (201202 a 201212) e têm a mesma natureza (Juros de IVA) que as Liquidações de Juros de IVA que eram já objecto dos presentes autos;
- O valor liquidado naquelas Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA corresponde precisamente ao valor liquidado a título de Juros Compensatórios nas Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA contestadas nos presentes autos;
- As mesmas Demonstrações de Acerto de Contas das Liquidações de Juros de IVA, fazem menção na coluna “Descrição” ao estorno da liquidação do mesmo período, emitida em 2016 e objecto no presente processo e a um crédito disponível cujo valor corresponde, precisamente, ao valor liquidado a título de juros de mora

nas Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA contestadas objecto dos presentes autos e emitidas em 2016.

A este propósito, dispõe o artigo 13.º/1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária que:

“Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º”

Dispõe ainda o n.º 3 do mesmo artigo:

“Findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.”

O regime legal parece suficientemente claro, no sentido de que, findo o prazo estipulado no artigo 13.º/1 do RJAT, à AT fica vedado o poder de dispor sobre a relação (jurídico-tributária) material controvertida.

Pretender-se-á com esta disposição permitir uma estabilização da relação jurídica tributária, em termos de, submetida a mesma à jurisdição arbitral, subtraí-la à instabilidade que uma permanente disponibilidade do seu conteúdo pela AT poderia gerar.

Conclui-se, assim, que o acto revogatório praticado após o decurso do prazo fixado no artigo 13.º/3 do RJAT será ilegal, por violação do mesmo, e, como tal, anulável.

Caso o interessado, nada arguisse a seu respeito, ou se conformasse com o mesmo, a referida ilegalidade poderia ser sanada.

Não o tendo feito, e considerando que:

- i. o Tribunal tem sempre competência para apreciar as questões quer incidentais quer prejudiciais que relevem para decisão do processo (artigo 91.º do CPC) podendo, quanto àquelas últimas,

suspender o processo apenas se a competência para decidir couber a outra jurisdição (artigo 92.º do CPC e 15.º/1 do Novo CPTA);

- ii. a Requerente arguiu a ilegalidade do acto revogatório; e
- iii. a anulabilidade pode ser arguida quer por via de acção, quer por via de excepção;

no presente processo dever-se-á reconhecer a apontada ilegalidade e dela retirar os correspondentes efeitos, designadamente não reconhecendo aos actos que dela enfermam a possibilidade de afectar os actos tributários objecto da presente lide.

*

b. do fundo da causa

Dispõe o art.º 124.º do CPPT que:

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

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

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

Deste modo, e não tendo sido estabelecida pela Requerente qualquer relação de subsidiariedade, passar-se-á à apreciação do vício de violação de lei, por ser aquele cuja procedência determina a mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos.

*

Como a própria Requerida acertadamente aponta, a *“questão em dissídio centra-se no facto de a AT entender que, no caso concreto, atentas as especificidades dos imóveis e atento o tipo de contrato de arrendamento celebrado, se está perante uma verdadeira prestação de serviços, nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 1 do CIVA, a que se não aplica a isenção prevista no artigo 9.º, 29) do CIVA.”*

Questão idêntica foi já objecto de apreciação no âmbito do processo arbitral n.º 246/2017T, do CAAD², cuja prova testemunhal foi aproveitada nos presentes autos de processo arbitral, conforme indicado supra, no Relatório da presente decisão.

No acórdão arbitral proferido naquele processo, considerou-se que:

“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

² Disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/](https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/).

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»;

– «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.”.

No presente processo arbitral não existe, nem sequer foi aventado pela Requerida, qualquer motivo para concluir de outra forma.

Efectivamente, como aconteceu no referido processo arbitral n.º 246/2017T, do CAAD, também aqui se conclui, face à prova produzida, e à matéria de facto provada que nela assenta, que 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, equipamentos estes que continuaram a pertencer às respectivas empresas que os detinham, e que nunca integraram o activo da Requerente.

Deste modo, tendo havido apenas disponibilização 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.

Não obstará à conclusão referida as circunstâncias apontadas pela Requerida de os contratos de arrendamento terem sido celebrados por “*tempo indeterminado*”, já que o regime da locação prevê expressamente a possibilidade da outorga desse tipo de contratos com “*duração indeterminada*” (cfr. art.º 1094.º/1 do Código Civil, aplicável aos arrendamentos de finalidade não habitacional por força do disposto no art.º 1110.º /1 também do Código Civil), não sendo por isso correcto o afirmado pela Requerida, no sentido de que “*não há contratos de arrendamento de duração indeterminada.*”³.

Por outro lado, e no que diz respeito à circunstância, também apontada pela Requerida, relativamente ao modo de fixação da renda, não se descortina em que medida é que tal pode fundar a descaracterização dos contratos em questão como de arrendamento, tanto mais que tal corresponde apenas ao método de fixação do valor inicial da renda, o qual, como a própria Requerida reconhece, é anualmente actualizado de acordo com o coeficiente de actualização de rendas previsto em legislação específica.

Não se mostrará fundada, também, face à matéria de facto apurada, o entendimento plasmado no RIT, segundo o qual os imóveis transmitidos estariam já habilitados para o

³ Porventura, haverá aqui confusão com contratos perpétuos, o que não é o mesmo (cfr. art.º 1025.º do Código Civil).

exercício da actividade de tratamentos de hemodiálise, que, como resulta provado, estava à data já devidamente licenciada.

Com efeito, e como também está provado, as referidas licenças eram tituladas pelas arrendatárias, e não pela Requerente, e assentavam na existência dos meios humanos e materiais da responsabilidade e propriedade, respectivamente, daquelas mesmas arrendatárias, sendo os contratos outorgados entre estas e a Requerente totalmente alheios à disponibilização de qualquer condição necessária à manutenção ou renovação daqueles licenciamentos, e não se apurando o mínimo indício de que a Requerente, não obstante tal não estar contratualmente previsto, tenha assumido de facto a responsabilidade de assegurar total ou parcialmente as condições necessárias ao exercício efectivo da actividade em questão, ou ao respectivo licenciamento.

No mais, a própria citação efectuada pela Requerida no art.º 48.º da sua Resposta, esclarece que:

“É claro também que a isenção do arrendamento – explicada assim pela impraticabilidade de tributar as rendas recebidas pelos senhorios “particulares” – tem de estender-se às situações em que o senhorio é uma empresa, sob pena de se provocarem distorções de tratamento fiscal e convite a “economia subterrânea”.”.

Sendo esse o caso, haverá que concluir aqui da mesma forma que se concluiu no processo arbitral n.º 246/2017T, do CAAD, e, de resto, na decisão da reclamação graciosa relativa às liquidações de IVA, efectuadas com os mesmos fundamentos de facto e de direito, relativas aos períodos dos exercícios de 2013 a 2015, ou seja, no sentido de que *“as operações de locação, tal como se (...), devem ser consideradas como uma operação isenta na aceção da alínea 29), do art.º 9.º, do Código do IVA”*, sendo as liquidações objecto da presente acção arbitral ilegais, por erro de facto e, conseqüente, erro de direito por violação daquela norma, o que justifica a sua anulação, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pela Requerente.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine,

que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta as liquidações anuladas é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou os actos de liquidação objecto da presente acção arbitral, sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, a Requerente direito a ser reembolsada da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força dos actos anulados e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do pagamento indevido, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) declarar a ilegalidade das Demonstrações de Liquidação de Juros de IVA acima identificadas, com referência aos períodos de 201202 a 201212, que datam de Setembro de 2018, no valor de € 246.683,42, com referência a Juros Compensatórios não reconhecendo ao actos referidos a possibilidade de afectar os actos tributários objecto da presente lide;
- b) anular os actos de liquidação de IVA e respectivos juros, referentes aos períodos 201202 a 201212, no valor de €1.720.243,61, identificados no ponto 1 do Relatório da presente decisão, bem como do indeferimento tácito da reclamação graciosa e recurso hierárquico, que tiveram os mesmos como objecto;
- c) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente nos termos acima fixados.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €1.720.243,61, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Clotilde Celorico Palma)

O Árbitro Vogal

(António Carlos dos Santos)