

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 302/2021-T

Tema: IVA. Isenção. Locação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos e Dr. Arlindo José Francisco, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 23-07-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., Pessoa Coletiva n.º ..., com sede na Rua..., ..., ..., Vila Nova de Cerveira, (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação de liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios relativas aos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020.

A Requerente pede ainda indemnização por garantia indevida (requerimento de 19-07-2021).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 17-05-2021.

Em 05-07-2021, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 23-07-2021.

Em 19-07-2021, a Requerente formulou um pedido de indemnização por garantia indevida, com fundamento em ter constituído hipoteca para suspensão de execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva das quantias liquidadas.

A AT apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 08-11-2021 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.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A.A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente em que foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

4) O objeto social da A... é investimentos imobiliários, arrendamento, compra e venda de bens imobiliários, promoção de empreendimentos turísticos e imobiliários e administração de imóveis, encontrando-se registado para o exercício da atividade

de arrendamento de bens imobiliários com o código CAE2: 68200 - arrendamento de bens imobiliários, que compreende as atividades de arrendamento e exploração de bens imobiliários (próprios ou arrendados), nomeadamente, edifícios residenciais e não residenciais (inclui espaços e instalações industriais, comerciais, etc.) e de terrenos.

(...)

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS.

1) Atendendo ao motivo que despoletou a presente ação, esta iniciou-se com uma análise detalhada das declarações apresentadas pela A..., nomeadamente, as declarações periódicas de rendimentos modelo 22 do IRC, as declarações periódicas do IVA e as declarações anuais de informação contabilística e fiscal.

2) No decurso da ação foram efetuados vários testes para validar ou não os valores contabilizados e declarados, e as suas implicações fiscais. Desses testes destacamos:

2.1) A verificação da faturação efetuada através da análise do ficheiro normalizado de exportação de dados, designado por SAF-T (PT).

2.2) O varrimento aos movimentos contabilísticos, através dos ficheiros SAF-T (PT) da contabilidade, daqueles anos, sendo analisados alguns movimentos dos vários diários dos quais destacamos as compras, as operações diversas e os bancos. Esta análise baseou-se na verificação da contabilização e do respetivo documento de suporte.

3) Na nossa análise constata-se que a A... está efetivamente a exercer a atividade de arrendamento de imóveis, pelo que, para o exercício dessa atividade, adquire terrenos para construção, sediados em zonas industriais, e aí constrói edifícios destinados ao exercício de atividades comerciais ou industriais. Quando efetiva a aquisição dos terrenos e procede à construção, já tem um contrato de arrendamento industrial com um cliente para os edifícios a construir. Toda a atividade até ao momento é desenvolvida desta forma, ou seja, construção para arrendamento, possuindo dois edifícios industriais, um deles composto por duas frações autónomas, aos quais correspondem três contratos de arrendamento, a saber, dois

contratos celebrados em 2016.09.08 e em 2017.12.09 com o GRUPO B... LDA, NIF: ..., e outro celebrado em 2017.03.08 com a empresa C..., LDA, NIF

4) Enquadramento da atividade de locação de imóveis em sede de IVA:

4.1) Estamos perante uma atividade que para efeitos de IVA está, em regra, isenta de IVA nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, e como tal trata-se de uma isenção incompleta dado que não permite a dedução do IVA suportado a montante, uma vez que não confere direito à dedução nos termos do artigo 20º do Código do IVA.

4.2) A isenção da locação de bens imóveis encontra-se consagrada na Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva do IVA), na alínea l) do n.º 1 do artigo 135º, contudo no artigo 137º, possibilita aos Estados Membros conceder aos seus sujeitos passivos o direito de opção pela tributação em certas operações, nas quais está incluída a locação de bens imóveis, ficando a cargo dos Estados Membros estabelecer as regras do exercício de opção, tendo como objetivo, a renúncia a essa isenção, repor a respetiva neutralidade fiscal na operação subjacente.

4.3) Assim, o legislador português, usando a prerrogativa concedida pelo legislador comunitário, estabeleceu no n.º 4 do artigo 12º do Código do IVA que podem renunciar à isenção prevista no n.º 29) do referido artigo 9º, optando pela aplicação do imposto às suas operações, os sujeitos passivos, que procedam à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução.

4.4) Conforme o n.º 6 do mencionado artigo 12º os termos e as condições para exercer a opção de renúncia à isenção na transmissão e locação de imóveis são estabelecidos em legislação especial, ou seja, encontram-se regulamentados no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro (DL 21/2007), que aprovou o Regime da Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, cuja aplicação foi objeto de esclarecimentos por parte da Administração Fiscal através do Ofício Circulado n.º 30 099, de 2007.02.09, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA).

4.5) *O referido decreto lei estabelece as condições subjetivas, objetivas e formais para que a renúncia se materialize.*

4.6) *Assim, em resumo, temos como condições subjetivas, segundo o disposto no n.º 4 do artigo 12º do Código do IVA, em conjugação com o artigo 3º e sem prejuízo do disposto no artigo 2º, ambos do Regime da Renúncia, podem renunciar à isenção prevista no n.º 29 do artigo 9º do Código do IVA, os sujeitos passivos, que procedam à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes, desde que os locatários sejam, igualmente, sujeitos passivos, ambos pratiquem operações que confiram o direito à dedução, ou, sendo mistos (exercício simultâneo de operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito), o conjunto das operações que conferem o direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios, tenham uma percentagem de dedução inferior a 80%, mas apenas nos casos em que, habitualmente, exerçam a atividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis, para venda ou para locação, não estejam enquadrados no regime especial dos pequenos retalhistas constante do artigo 60.º e seguintes do Código do IVA e disponham de contabilidade organizada para efeitos dos códigos do IRS ou do IRC.*

4.7) *As condições objetivas respeitam aos imóveis, para os quais a renúncia só é permitida se se tratar, no caso da locação, de prédios urbanos ou frações autónomas destes, sendo necessário, segundo o artigo 2º do Regime da Renúncia, que o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do titular (ou tenha sido pedida a sua inscrição) e não se destine a habitação, a sua locação envolva a totalidade do prédio ou fração autónoma, o imóvel seja afeto a atividades que confiram direito à dedução do IVA, o valor da renda anual seja igual ou superior a 1/25 do valor de aquisição ou construção do imóvel, e esteja em causa a primeira locação ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA suportado.*

4.8) *Quanto às condições formais, estas estão previstas no artigo 4º do Regime da Renúncia, que em síntese, devendo os sujeitos passivos, que pretendam renunciar à isenção, solicitar um certificado, cujo pedido deve ser efetuado, prévia e*

obrigatoriamente, por via eletrónica, no Portal das Finanças, e no qual constarão os elementos enunciados no referido artigo 4º.

4.9) Nos termos do artigo 5º do Regime da Renúncia a renúncia à isenção só produz efeitos no momento em que for celebrado o contrato de locação do imóvel, desde que o sujeito passivo esteja na posse de um certificado de renúncia válido e se continuem a verificar todas as condições estabelecidas para a renúncia à isenção, sob pena do pedido não produzir quaisquer efeitos.

5) Nos casos em análise, não existindo um certificado de renúncia válido, não se verificaram as formalidades necessárias para o exercício da renúncia à isenção do IVA nas locações de bens imóveis, abrangidas pela isenção estabelecida no n.º 29 do artigo 9º do Código do IVA, que o Regime da Renúncia impõe no seu artigo 4º. Por força do artigo 5º desse Regime, a renúncia à isenção só opera no momento em que for celebrado o contrato de locação do imóvel, desde que o sujeito passivo esteja na posse de um certificado de renúncia válido e se continuem a verificar nesse momento as condições para a renúncia à isenção. Existe doutrina e jurisprudência firmada (veja-se o Acórdão do STA, de 25-11-2009, Processo 0486/09, e o Acórdão de 30-10-2014, Processo 12/08.6BCPRT) que refere que o certificado comprovativo de renúncia à isenção assume natureza constitutiva desse direito, e a sua apresentação constitui uma formalidade essencial para operar a liquidação e dedução do IVA, tendo como função comprovar a verificação dos pressupostos do direito de renúncia à isenção, a qual é efetuada caso a caso.

6) Apesar da A... estar enquadrada no regime normal do IVA, estar a liquidar IVA nas faturas de rendas emitidas para os locatários e a deduzir todo o IVA suportado nas operações passivas, certo é que perante o exposto, quer à luz do direito comunitário, quer à luz do direito interno, as operações realizadas enquadram-se na alínea l) do n.º 1 do artigo 135º da Diretiva IVA e na isenção do n.º 29 do artigo 9º do Código do IVA, com possibilidade de efetuar a renúncia à isenção nos termos do n.º 4 do artigo 12º do Código do IVA, renúncia essa que se rege pelo Regime da Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, í de 29 de janeiro, a qual não foi formalizada.

7) *Perante a situação apresentada e não tendo sido formalizada qualquer renúncia à isenção nos termos expostos, a totalidade das operações ativas enquadram-se como isentas de IVA, nos termos do n.º 29 do artigo 9º do Código do IVA, o IVA suportado não é dedutível também na totalidade, porque o mesmo não foi suportado para a realização de operações sujeitas e não isentas (ou para a realização de operações sujeitas que beneficiam de isenção completa), nos termos do n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA.*

8) *Quanto ao IVA liquidado pela A... temos duas situações:*

8.1) *IVA liquidado nas operações ativas:*

8.1.1) *O imposto liquidado nas faturas emitidas aos seus clientes (locatários), não obstante ter sido liquidado indevidamente, uma vez que que respeita a operações isentas nos termos do artigo 9º do Código do IVA e não se concretizou, embora podendo, a renúncia à isenção, o mesmo é exigível, dado que o Código do IVA na alínea c) do n.º 1 do no artigo 2º considera como sujeitos passivos do IVA "As pessoas singulares ou coletivas que mencionem indevidamente IVA em fatura", o que sucedeu no caso em apreço. Trata-se de uma situação em que a entidade que liquidou o IVA na fatura, embora indevidamente, se torna "devedora de imposto", utilizando a terminologia da Diretiva IVA, nomeadamente no artigo 203º, onde se estipula que "o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura".*

8.2) *IVA liquidado nas operações passivas:*

8.2.1) *Nas aquisições de serviços de construção civil, que incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada, liquidou imposto, e bem, uma vez que é obrigatório a aplicação do disposto alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA quando o adquirente se encontra no regime normal do IVA, ou seja, havendo a inversão do sujeito passivo, o adquirente tem a obrigação de efetuar a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, devendo a fatura emitida pelo fornecedor, conter a expressão "IVA-autoliquidação" nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do Código do IVA.*

9) Assim, em consequência do referido nos números anteriores, temos a seguinte distribuição das correções ao IVA, por ser considerado como indevidamente deduzido, por período e por campos do quadro 06 das declarações periódicas de IVA:

9.1) Ano de 2016:

	Imobilizado	Exist. Taxa Reduzida	Exist. Taxa Intermédia	Exist. Taxa Normal	Outros bens e Serviços	Total dedução indevida
Campo	20	21	23	22	24	
2016.09T	22.932,41	0,00	0,00	0,00	103,30	23.035,71
2016.12T	284.290,51	0,00	0,00	0,00	337,06	284.627,57
Total 2016	307.222,92	0,00	0,00	0,00	440,36	307.663,28

9.2) Ano de 2017:

	Imobilizado	Exist. Taxa Reduzida	Exist. Taxa Intermédia	Exist. Taxa Normal	Outros bens e Serviços	Total dedução indevida
Campo	20	21	23	22	24	
2017.03T	651.831,65	0,00	0,00	0,00	1.278,66	653.110,31
2017.06T	661.237,54	0,00	0,00	0,00	6.554,88	667.792,42
2017.09T	322.236,89	0,00	0,00	0,00	3.787,11	326.024,00
2017.12T	399.952,59	0,00	0,00	0,00	5.171,61	405.124,20
Total 2017	2.035.258,67	0,00	0,00	0,00	16.792,26	2.052.050,93

9.3) Ano de 2018:

	Imobilizado	Exist. Taxa Reduzida	Exist. Taxa Intermédia	Exist. Taxa Normal	Outros bens e Serviços	Total dedução indevida
Campo	20	21	23	22	24	
2018.03T	16.565,71	0,00	0,00	0,00	992,05	17.557,76
2018.06T	690,00	0,00	0,00	0,00	151,29	841,29
2018.09T	6.969,37	0,00	0,00	0,00	606,58	7.575,95
2018.12T	0,00	0,00	0,00	0,00	175,37	175,37
Total 2018	24.225,08	0,00	0,00	0,00	1.925,29	26.150,37

9.4) Ano de 2019:

	Imobilizado	Exist. Taxa Reduzida	Exist. Taxa Intermédia	Exist. Taxa Normal	Outros bens e Serviços	Total dedução indevida
Campo	20	21	23	22	24	
2019.01	0,00	0,00	0,00	0,00	248,89	248,89
2019.02	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.03	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.04	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.05	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.06	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.07	0,00	0,00	0,00	0,00	568,88	568,88
2019.08	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.09	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.10	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.11	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2019.12	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
Total 2019	0,00	0,00	0,00	0,00	1.162,77	1.162,77

9.5) Ano de 2020:

	Imobilizado	Exist. Taxa Reduzida	Exist. Taxa Intermédia	Exist. Taxa Normal	Outros bens e Serviços	Total dedução indevida
Campo	20	21	23	22	24	
2020.01	0,00	0,00	0,00	0,00	189,29	189,29
2020.02	0,00	0,00	0,00	0,00	34,50	34,50
2020.03	0,00	0,00	0,00	0,00	36,80	36,80
2020.04	0,00	0,00	0,00	0,00	36,80	36,80
2020.05	0,00	0,00	0,00	0,00	36,80	36,80
2020.06	0,00	0,00	0,00	0,00	50,14	50,14
2020.07	4.445,26	0,00	0,00	0,00	3.601,80	8.047,06
2020.08	20.399,00	0,00	0,00	0,00	496,80	20.895,80
2020.09	115,00	0,00	0,00	0,00	7.060,52	7.175,52
Total 2019	24.959,26	0,00	0,00	0,00	11.543,45	36.502,71

10) Relativamente às regularizações de IVA efetuadas a favor do Estado, respeitando a regularizações de IVA que foi indevidamente deduzido e que efetuamos a devida correção, as mesmas não são de considerar no apuramento do imposto em falta. Temos assim, regularizações nos períodos de 2017.12T e 2018.03T, no valor de €610,34 e de €1.006,25, respetivamente.

(...)

IX - DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO.

1) O sujeito passivo, foi notificado através de carta registada (ofício n.º...), cujo registo data de 2020.11.24 (RH ... PT), para no prazo de quinze dias, querendo, exercer o direito de audição, por escrito ou oralmente, sobre o Projeto de Correções do Relatório de Inspeção, nos termos previstos no artigo 60º da Lei Geral Tributária e no artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.

2) O sujeito passivo exerceu o direito de audição, por escrito, sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, em 2020.12.16, entrada n.º 2020..., desta Direção de Finanças, no qual expõe o seguinte:

2.1) Não concorda com as correções propostas dado que, ao contrário do que conclui a AT no Projeto de Relatório, as operações em causa não se enquadram na isenção prevista no n.º 29 do artigo 9º do CIVA e na alínea l) do n.º 1 do artigo 135º da Diretiva IVA, pelo que, o enquadramento efetuado pelo sujeito passivo na declaração de início de atividade se encontra correto - regime geral - devendo as correções propostas ser anuladas, pelo que resumidamente expõe o seguinte:

2.1.1) Começa com o enquadramento da locação de imóveis em sede de IVA, considerando que a disponibilização temporária de um bem imóvel por um sujeito passivo a outro, mediante o pagamento de uma contrapartida por este último, consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do conceito residual de prestação de serviços consagrado no n.º 1 do artigo 4º do Código do IVA.

2.1.2) O princípio geral de tributação em sede de IVA, segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo deste imposto, sofre determinadas derrogações, entre elas, as isenções de imposto previstas no artigo 9º do Código do IVA, no qual o n.º 29 determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta deste imposto, salvo nos casos previstos nas respetivas alíneas a) a e).

2.1.3) A referida isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico português da alínea l) do n.º 1 do artigo 135º da Diretiva 2006/112/CE do

Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA), que obriga os Estados-Membros a isentar de IVA a locação de imóveis exceto as locações previstas no n.º 2 do artigo 135º da mesma Diretiva, contudo a expressão "locação de bens imóveis", utilizada na referida alínea l) daquele artigo não foi objeto de qualquer definição legal.

2.1.4) Assim, não obstante o disposto no n.º 2 do artigo 11º da Lei Geral Tributária e no artigo 1022º do Código Civil, o conceito de locação de imóveis, aplicável para efeitos da isenção prevista no n.º 29 do artigo 29º do Código do IVA, é aquele que resulta da jurisprudência comunitária, apresentando várias referências a essa jurisprudência para concluir que os "contratos de arrendamento" aqui em causa, os interesses dos outorgantes, a forma como esses interesses jurídica e economicamente são satisfeitos, não integram o conceito comunitário de locação de imóveis, na medida em que a A... não se limita a garantir uma disponibilização passiva do imóvel, nem essa é a pretensão dos arrendatários.

2.1.5) A atividade da A... não consiste, numa primeira fase na compra de imóveis, com vista a, numa segunda fase, à sua locação a um qualquer arrendatário. A atividade económica da A... consiste antes na locação de imóveis que são construídos de raiz de acordo com as necessidades e as pretensões do arrendatário em contrapartida de uma determinada prestação (renda) calculada em função, não só do valor económico associado à utilização/ocupação, mas sobretudo tendo em conta o valor do investimento que é efetuado.

2.1.6) Os contratos celebrados têm como função económica a construção de um imóvel, nos termos, nas condições e com a supervisão das Arrendatárias, que têm uma participação verdadeiramente ativa na escolha da localização do terreno, bem como ao nível do desenho dos projetos e da construção, sem que, contudo, adquiram a propriedade do mesmo, embora esteja a prevista a opção de compra, a partir do décimo ano de vigência do contrato e ainda, não obstante, os contratos (. sejam celebrados por um prazo de 30 anos.

2.1.7) *Refere ainda que dos contratos resulta que, nem as Arrendatárias pretendem uma mera fruição de um qualquer imóvel, nem a A... pretende receber uma mera retribuição associada ao decurso do tempo, e usando a liberdade contratual, as partes desenharam um contrato atípico que reúne obrigações e direitos típicos de um contrato de empreitada e de direitos e obrigações típicas de um contrato de locação de imóveis.*

2.1.8) *Alegando que os elementos preponderantes nos contratos não são os da locação de imóveis, não sendo os serviços de construção meramente acessórios, não só porque constituem um fim em si mesmo, isto é, correspondem a uma prestação principal pretendida pelas partes, mas também porque tem um valor económico muito substancial, conclui que os serviços de construção civil constituem um fim em mesmo e que as prestações constantes nos contratos constituem uma operação única, que se saliente não cumprem os requisitos do conceito comunitário de locação de imóveis.*

2.1.9) *Menciona que a AT, tem aplicado a isenção em sede de IVA respeitante à locação de bens imóveis nos termos definidos pela jurisprudência europeia, utilizando um critério que permite distinguir as situações de locação o imóvel pura e simples - mero arrendamento - de outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado (cfr. Informação Vinculativa proferida n.º 2570, de 20 de outubro de 2011, n.º 36 e 37; Informação Vinculativa n.º 10078, de 4 de março de 2016, n.º 7; Informação Vinculativa n.º 2783, de 20 de dezembro de 2012; Informação Vinculativa n.º 3626, de 9 de outubro de 2012).*

2.1.10) *O critério fundamental que permite distinguir o conceito de locação de imóveis de outro tipo de situações atípicas, associadas à concreta exploração do imóvel, e que, portanto, determina o afastamento da isenção e a sujeição a IVA da operação, reside na circunstância de ser ou não conferida "aptidão produtiva ao imóvel" ou por outras palavras, a "preparação para o exercício de uma atividade empresarial".*

2.1.11) À luz do constante das informações Vinculativas da AT, será de afirmar que as operações aqui em causa não beneficiam da isenção.

3) Face ao que foi alegado, pelo sujeito passivo, no direito de audição salienta-se o seguinte:

3.1) Ao longo do extenso direito de audição, o sujeito passivo, faz e bem o enquadramento legal para efeitos de IVA da locação de imóveis, no entanto tenta demonstrar que os contratos de arrendamento celebrados com os seus clientes não se enquadram na isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, para tal não os qualifica como locação de imóveis, e se assim fosse o seu enquadramento estaria correio, sujeitando e não isentando em sede de IVA, e conseqüentemente não seria necessário efetuar o pedido de renúncia à isenção.

3.2) Faz várias referências a acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), contudo esses acórdãos foram proferidos em casos diferentes dos aqui analisados, logo a sua referência está descontextualizada. No entanto, no ponto 24 do direito de audição, apresenta um conceito de locação de bens imóveis definido em diversos acórdãos do TJUE, que passamos a citar:

i) é a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) - Acórdão C-409/98 de 9 de outubro 2001;

ii) o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas - Acórdão C- 275/01 de 12 de junho 2003;

iii) contra o pagamento de uma renda (contraprestação) - Acórdão C-269/00 de 8 de maio 2003; iv) por um prazo convencionado -Acórdão C-284/03 de 18 novembro 2004.º

3.3) Ora, os contratos aqui em causa reúnem aquelas características, não se encontrando nada que os afaste daqueles conceitos, daí, as operações daí decorrentes, estarem isentas de IVA, como já fundamentado no capítulo III. As operações realizadas enquadram-se na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da

Diretiva IVA e na isenção do n.º 29 do artigo 9º do Código do IVA, com possibilidade de efetuar a renúncia à isenção nos termos do n.º 4 do artigo 12º do Código do IVA, renúncia essa que se rege pelo Regime da Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

3.4) Alega que nos contratos celebrados os serviços de construção correspondem à prestação principal pretendida pelas partes, mas também porque tem um valor económico muito substancial, conclui que os serviços de construção civil constituem um fim em mesmo e que as prestações constantes nos contratos constituem uma operação única, tentando demonstrar que não cumprem os requisitos do conceito comunitário de locação de imóveis.

3.5) Ora, um contrato de empreitada, segundo o artigo 1207º do Código Civil, é um contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço, e no caso de empreitada de construção de imóveis, sendo o solo ou a superfície pertença do dono da obra, a coisa é propriedade deste, ainda que seja o empreiteiro quem fornece os materiais, estes consideram-se adquiridos pelo dono da obra à medida que vão sendo incorporados no solo (artigo 1212.º do Código Civil). Atendendo a esta definição legal, concluímos que os contratos celebrados entre a A... e os seus clientes não consubstanciam contratos de prestação de serviços de construção, existindo sim contratos de prestação de serviços de construção entre a A... e os empreiteiros encarregues de efetuar as referidas construções.

3.6) Ao tentar enquadrar os contratos como prestação de serviços de construção, tenta afastar-se da questão principal que é o conceito de locação dos imóveis, não deixando de o ser pelo simples facto do sujeito passivo construir mediante encomenda dos seus clientes, futuros arrendatários, não relevando a qualificação pretendida, antes relevando os elementos característicos das operações, revelando-se decisivo o seu conteúdo objetivo.

3.7) O facto da A... adquirir o terreno e efetuar a construção, de acordo com o definido pelos clientes, não afasta, de todo, a figura de locação de imóveis,

senão vejamos o exemplo da locação financeira de imóveis, em que o locador adquire e/ou constrói por encomenda do locatário, e que não deixa, por esse motivo, de ser uma operação isenta nos termos do n.º 29 do artigo 9º do Código do IVA.

3.8) Segundo o Prof. Doutor Diogo Leite de Campos, o contrato de locação, visto à luz do artigo 1022.º do Código Civil, apresenta as seguintes características, definidoras do seu tipo: uma das partes obriga-se a proporcionar à outra o gozo de uma coisa, a outra parte tem o direito de exigir esse gozo, o gozo é temporário e a cedência do gozo corresponde uma prestação da outra parte. O contrato de locação financeira é um "mais" perante o contrato de locação. O artigo 1º do Decreto-Lei n.º 149/95 acrescenta algumas características distintivas à "base" constituída pelo contrato de locação. Assim tal como na locação existe a obrigação de ceder o gozo de uma coisa, o locador é e continua a ser proprietário da coisa, a outra parte tem o direito de exigir aquela cedência, o gozo é temporário, o gozo é retribuído. A mais, quanto à locação, o objeto do contrato é adquirido ou construído por indicação do locatário, o locatário pode adquirir a coisa decorrido o prazo acordado esse preço deve ser determinado no contrato ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados.

3.9) Quando menciona que a AT, tem aplicado a isenção em sede de IVA respeitante à locação de bens imóveis nos termos definidos pela jurisprudência europeia, distinguindo as situações de locação de imóveis pura e simples, de outras situações, refira-se que, naquelas Informações Vinculativas mencionadas, está em causa a prestação de serviços, além da locação do imóvel propriamente dita, entendimento, que segue no mesmo sentido que a Jurisprudência Comunitária, a qual tem considerado que toda e qualquer prestação de serviços que esteja para além deste âmbito não deverá beneficiar da isenção. Assim, e contrariamente ao caso em apreço, se no contrato estiverem contempladas outras prestações de serviços indissociáveis da utilização dos espaços pelos utilizadores, nomeadamente, serviços de limpeza,

manutenção, segurança e outros, a operação deve ser excluída da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, mas se o pagamento for efetuado em duas parcelas, numa a renda do imóvel e na outra a prestação de serviços complementares do arrendamento, o montante relativo ao arrendamento do imóvel é isento nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA e, o montante respeitante à prestação de serviços é sujeito à liquidação de IVA à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código (cfr. Informação Vinculativa n.º 3626, de 9 de Outubro de 2012).

4) Pelo exposto, e como ficou demonstrado ao longo do presente Relatório, os contratos celebrados entre a A... e os seus cientes independentemente de existir construção por encomenda, têm por base/objetivo a locação de imóveis, operação isenta de IVA, não tendo o sujeito passivo, ao longo da petição apresentada em sede do exercício do direito de audição prévia, demonstrado o contrário, pelo que consideramos que não resultam quaisquer factos suscetíveis de produzir alterações às propostas inicialmente constantes do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária.

B. Na sequência da inspeção, foram emitidas as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios e respectivas demonstrações de acerto de contas:

Ano	Periodo	Liquidação		Compensação			Juros compensatórios			
		nº	Valor	nº	Valor	Data lim pagt	Comp. nº	Liq nº	Valor	Data lim pagt
2016	09T	2020	22 982,41 €	2020	22 982,41 €	17-02-2021	2020		3 749,60 €	17-02-2021
2016	12T	2020	262 637,14 €	2020	262 637,14 €	17-02-2021	2020		43 361,97 €	17-02-2021
Sub Total 2016			305 559,55 €		305 559,55 €				47 111,57 €	
2017	03T	2020	650 614,05 €	2020	650 614,05 €	17-02-2021	2020		98 474,52 €	17-02-2021
2017	06T	2020	672 392,42 €	2020	672 392,42 €	17-02-2021	2020		88 990,20 €	17-02-2021
2017	09T	2020	338 127,74 €	2020	338 024,00 €	17-02-2021	2020		40 266,19 €	17-02-2021
2017	12T	2020	404 513,86 €	2020	404 513,86 €	17-02-2021	2020		45 837,51 €	17-02-2021
Sub Total 2017			2 055 648,07 €		2 054 544,32 €				268 568,42 €	
2018	03T	2020	16 551,51 €	2020	16 551,51 €	17-02-2021	2020		1 715,91 €	17-02-2021
2018	06T	2020	841,29 €	2020	841,29 €	17-02-2021	2020		78,64 €	17-02-2021
2018	09T	2020	7 575,85 €	2020	7 575,85 €	17-02-2021	2020		632,64 €	17-02-2021
2018	12T	2020	175,37 €	2020	175,37 €	17-02-2021				
Sub Total 2018			25 144,12 €		25 144,12 €				2 427,19 €	
2019	01T	2020	248,89 €	2020	248,89 €	17-02-2021				
2019	02T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	03T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	04T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	05T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	06T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	07T	2020	568,88 €	2020	568,88 €	17-02-2021	2020	2020	28,86 €	17-02-2021
2019	08T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	09T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	10T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	11T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	12T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
Sub Total 2019			1 162,77 €		1 162,77 €				28,86 €	
2020	01T	2020	189,29 €	2020	189,29 €	17-02-2021				
2020	02T	2020	34,50 €	2021	34,50 €	18-04-2021				
2020	03T	2020	36,80 €	2021	36,80 €	19-04-2021				
2020	04T	2020	36,80 €	2021	36,80 €	11-08-2021				
2020	05T	2020	36,80 €	2020	36,80 €	17-02-2021				
2020	06T	2020	50,14 €	2020	50,14 €	17-02-2021				
2020	07T	2020	8 047,06 €	2020	8 047,06 €	17-02-2021	2020	2020	72,31 €	17-02-2021
2020	08T	2020	20 895,80 €	2020	20 895,80 €	17-02-2021	2020	2020	141,97 €	17-02-2021
2020	09T	2020	7 175,52 €	2020	7 175,52 €	17-02-2021				
Sub Total 2020			36 502,71 €		36 502,71 €				214,28 €	
TOTAL			2 424 017,22 €		2 421 913,47 €				318 350,32 €	
TOTAL			2 740 263,79 €							

- (documentos n.ºs 2 e 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 1 junto com as alegações da Requerente, cujos teores se dão como reproduzidos);
- C.**A Requerente não constrói imóveis (entenda-se naves industriais) para depois as colocar no mercado de arrendamento;
- D.**Antes de iniciar qualquer construção, a Requerente já tem um cliente que precisa de um edifício com determinadas características totalmente adaptadas às necessidades da sua actividade;
- E.**Uma vez identificado esse cliente a Requerente procede à compra do terreno, que saliente-se é escolhido pelo cliente, e celebra com este um contrato denominado “Contrato de Arrendamento Industrial”, do tipo do que consta do (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F.**Desse contrato consta, além do mais, o seguinte:
- a) A Requerente fica obrigada a construir no terreno uma nave industrial e respetivos serviços no formato “chave na mão” de acordo com os Projetos e planos de distribuição e de implantação, memória descritiva e especificações técnicas que se encontram juntas ao Contrato como anexo 1 (ponto V e VI dos considerandos)
 - b) O arrendatário tomará o locado de arrendamento logo que esteja definitivamente construído e licenciado para a sua utilização, com a finalidade de aí exercer e ampliar a sua atividade industrial (ponto VIII dos considerandos e ponto 3.1);
 - c) O contrato de arrendamento tem a duração de 30 anos a contar do dia em que forem emitidas licenças de utilização (ponto 2.2);
 - d) A arrendatária pode denunciar o Contrato de forma unilateral, em qualquer momento, com uma antecedência mínima de 12 meses, contudo, se a denúncia ocorrer antes do decurso dos primeiros dez anos, a arrendatária está obrigada a pagar o resto das rendas até ao final do dito período de 10 anos (ponto 2.3);
 - e) O valor das rendas fixadas é mais do dobro dos valores normais do mercado de arrendamento por m² (declarações de parte do gerente D... e depoimento da testemunha E...);

- f) A renda corresponde a uma percentagem do montante total do investimento a efectuar pela Requerente na compra do terreno, na construção e equipamento do edifício de acordo com as necessidades da arrendatária (ponto 4.1 e anexo 4);
 - g) Se aquando da entrega efectiva do locado à arrendatária, se apurar que o investimento efetuado pela Requerente foi inferior ou superior ao inicialmente previsto, o valor anual da renda será ajustado (pontos 4.2, 4.6, 4.7).;
 - h) A Requerente suporta todas as despesas e impostos decorrentes da execução do projeto e da construção do locado (ponto 9.2);
 - i) A Requerente é responsável pela elaboração do projeto, pela obtenção das licenças de urbanização, construção e utilização e construção do locado (pontos 9.1 e 10.1);
 - j) O projeto deverá ser desenvolvido seguindo as instruções, orientações e especificações técnicas que a arrendatária considerar necessárias para a instalação do seu negócio no locado (pontos 9.3 e 10.3);
 - k) A arrendatária acompanha e controla a execução do projeto de construção, participando nas respetivas reuniões de obra (pontos 9.4, 12.1, 12.2, 13.3);
 - l) A arrendatária tem um direito de preferência na aquisição do locado (ponto 15.);
 - m) A arrendatária tem opção de compra do locado que poderá ser exercida a todo o tempo a partir do 10º ano de vigência do contrato (ponto 16.2);
- G.** Nos contratos celebrados pela Requerente com o seus clientes, são estes que escolhem o terreno e definem todos os requisitos dos edificios industriais a construir, e estes são lhes entregues satisfazendo esse requisitos, de forma a apenas terem de instalar as máquinas para desenvolverem a sua actividade, inclusivamente, por exemplo, com alarmes, sistemas de segurança, postos de transformação de energia (declaração de parte do gerente D... e depoimentos das testemunhas F... e E...);
- H.** A Requerente prestou garantia através de hipoteca para suspender as execuções fiscais n.ºs ...2021..., ...2021... e ...2021... instauradas para cobrança coerciva das quantias liquidadas (documento junto pela Requerente em 19-07-2021, cujo teor se dá como reproduzido);
- I.** Em 10-05-2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

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

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo, nas declarações de parte e nos depoimentos produzidos na reunião.

Tanto o declarante de parte como as testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento directo dos factos que reataram.

3. Matéria de direito

Resulta da matéria de facto fixada, que a Requerente desenvolve actividade que consiste na construção de edifícios adequados a actividades industriais, que arrenda aos interessados.

A escolha do local onde serão construídos os edifícios é feita pelos seus clientes que definem todos os requisitos dos edifícios a contruir, dando as instruções, orientações e especificações técnicas que o cliente considerar necessárias para a instalação do seu negócio no locado.

Os edifícios são construídos com todos os requisitos necessários para os clientes desenvolverem as suas actividades, de forma a estes só terem de instalar as máquinas de que necessitem para exercerem essas actividades.

Construídos os edifícios, são arrendados ao cliente que escolheu o terreno e definiu os do edifício requisitos por prazo de 30 anos, com obrigação de manutenção do contrato por um período mínimo de 10 anos.

A renda corresponde a uma percentagem do montante total do investimento a efectuar pela Requerente na compra do terreno, na construção e equipamento do edifício de acordo com as necessidades da arrendatária.

Se aquando da entrega efectiva do locado à arrendatária, se apurar que o investimento efectuado pela Requerente foi inferior ou superior ao inicialmente previsto, o valor anual da renda será ajustado

A entendeu que não se estava perante locação de imóveis para efeitos da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, pelo que liquida IVA nas rendas que cobra e deduziu o IVA suportado nas despesas realizadas para a construção e equipamento dos edifícios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, na inspecção que efectuou à Requerente, entendeu que se está perante locação abrangida pela isenção referida, pelo que considerou indevida a dedução de IVA efectuada pela Requerente nos anos de 2016 a 2020, efectuando as correspondentes liquidações de IVA e juros compensatórios.

A questão que é objecto do processo é a de saber se uma locação de imóvel nas circunstâncias referidas é ou não abrangida pela isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- Não existindo uma definição de “locação de bens imóveis” nem no CIVA, nem na Diretiva, e tratando-se de um conceito autónomo de direito comunitário, a sua interpretação deverá ser efectuada respeitando determinadas regras, a saber:
 - a. deve ser interpretado à luz do contexto, das finalidades e da economia da Diretiva, tendo especial em conta a ratio legis da isenção;
 - b. deve ser interpretado de modo estrito, i.e., de modo literal, ficando vedada a interpretação extensiva ou a analogia;
 - c. devem ser respeitados os objetivos prosseguidos pelas isenções e respeitar o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA.
- o conceito de locação de bem imóveis tem vindo a ser definido pelo TJUE da seguinte forma:
 - a. É uma operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário;

- b. O direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas;
 - c. Contra o pagamento de uma renda;
 - d. Por um prazo convencionado.
- é ainda necessário que essas características sejam predominantes, o que significa excluir da isenção os contratos que embora partilhem de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviços conexas à fruição do imóvel;
- é o que acontece, precisamente, nas situações excepcionadas no artigo 29º, nº 9 do CIVA, em que existe uma exploração ativa do imóvel, que ultrapassa a natureza meramente passiva que a isenção procura abranger, e que se saliente é a razão da isenção;
- essa actividade deve distinguir-se de outras actividades que têm quer natureza industrial ou comercial quer um objecto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem;
- não estamos perante uma simples colocação passiva do imóvel à disposição do arrendatário, nem que a renda é uma simples contrapartida da disponibilização passiva do imóvel, nem ainda que estamos perante um mero arrendamento “paredes nuas” em que não se proporciona ao arrendatário qualquer valor acrescentado, para além da mera disponibilização do imóvel;
- os Contratos de Arrendamento aqui em causa não reúnem as características para que possa ser aplicada a isenção prevista no artigo 9º, nº 29º do CIVA, designadamente, porque são contratos:
- a) Em que o senhorio não se limita a “oferecer” ao arrendatário uma disponibilização passiva do imóvel;
 - b) Em que a renda não é uma mera contrapartida da disponibilização do imóvel;
 - c) Que proporcionam ao arrendatário um efectivo valor acrescentado;
 - d) Em que está, intrínseca e economicamente associada, uma obrigação de prestação de serviços de construção, que retiram à locação o carácter de preponderância;

- e) Trata-se da locação de espaços devidamente preparado para o exercício de uma actividade, apetrechado com um mínimo de condições que vão para além do conceito necessariamente restrito de “paredes nuas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária, dizendo o seguinte, em suma:

- para o TJUE, a locação de escritórios «chave na mão», equivale a uma situação em que, objetivamente, no plano económico, um bem imóvel dado para locação forma um todo com as prestações que o acompanham, sendo que estas últimas podem ser consideradas uma prestação única junto com a locação (cf. acórdão Wojskowa Agencja, C-42/14, n.º 42);
- uma vez que os únicos serviços prestados com o arrendamento dos imóveis dizem respeito a um acervo básico para funcionamento, como instalações elétricas, ar condicionado, outras instalações técnicas, equipamentos sanitários, não são não autonomizáveis da locação;
- dos contratos juntos pela Requerente resulta que todos os demais bens e serviços estão a cargo das arrendatárias, tendo de se munir de equipamentos e de meios logísticos necessários a tornar o espaço próprio para o exercício da atividade industrial por si desenvolvida;
- nos termos da Diretiva IVA [artigo 135.º, n.º 2, al. c)] e do Código do IVA [artigo 9.º, al. 29), subal. c), 1ª parte], a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção, precisando o TJUE que se estes últimos não poderem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto (cf., a título exemplificativo, o acórdão de 23/02/2019, proc.C-278/18, n.º 31);
- não são aplicáveis à situação em análise qualquer das outras exceções à isenção da locação previstas no artigo 135.º, n.º 2 da Diretiva ou na al. 29) do artigo 9.º do Código do IVA;

-
- o mesmo não se pode concluir em relação à factualidade subjacente à informação vinculativa n.º 12097 trazida à colação pela Requerente, pois nesse caso, o locador disponibilizava com o arrendamento comercial um conjunto de bens corpóreos imprescindíveis ao exercício da atividade da locatária, o que não é coincidente com a matéria de facto subjacente ao pedido de pronúncia arbitral.

3.1. Apreciação da questão

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), nos seguintes termos:

Artigo 9.º

Isenções nas operações internas

Estão isentas do imposto:

(...)

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

a) As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;

b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;

c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;

d) A locação de cofres-fortes;

e) A locação de espaços para exposições ou publicidade;

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

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

*22 Importa recordar também que, para haver locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º B, alínea b), da Sexta Directiva, importa que estejam reunidos todos os requisitos que caracterizam esta operação, ou seja, que o proprietário de um imóvel tenha cedido ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas (acórdão *Medicom e Maison Patrice Alard*, C 210/11 e C 211/11, EU:C:2013:479, n.º 26 e jurisprudência referida).*

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

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

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

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

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

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

No caso em apreço, tendo em atenção todas as características da operação em causa, afigura-se claro que o contrato que consta dos autos, apesar da designação «*Contrato de Arrendamento Industrial*», não é um contrato de locação, para efeitos da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, mas, antes, um contrato do tipo *build to suit*, um contrato atípico que reúne obrigações e direitos típicos de um contrato de empreitada e direitos e obrigações típicas de um contrato de locação de imóveis, sendo o primeiro claramente predominante, como se refere no Parecer da Senhora Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, junto ao pedido de pronúncia arbitral.

Na verdade, a Requerente não se obriga no contrato a uma mera disponibilização de um edifício ao seu cliente, assumindo uma postura meramente passiva, antes assume perante este o encargo de construir um edifício e de o equipar satisfazendo todas as pretensões do seu cliente e de forma a este poder iniciar a sua actividade industrial sem quaisquer alterações ao edifício, limitando-se, a nível de equipamento, a ter de lá colocar as suas máquinas, como resulta da prova testemunhal.

Por outro lado, o valor das rendas por metro quadrado é mais do dobro dos valores correntes no mercado de arrendamento, o que demonstra que o cliente não está a pagar a mera disponibilização do edifício, mas a remunerar a Requerente pelo investimento feito na construção.

Esta finalidade que as rendas têm de remunerar o investimento feito pela Requerente na construção e equipamento do edifício é confirmada pelos pontos 4.1., 4.2., 4.6., 4.7. do contrato, em que se estabelece que a renda corresponde a uma percentagem do montante total do

investimento efectuado pela Requerente na compra do terreno, na construção e equipamento do edifício de acordo com as necessidades da arrendatária (ponto 4.1.) e ressalta com evidência do facto de que, se se apurar, aquando da entrega efectiva do locado à arrendatária, que o investimento efectuado pela Requerente foi inferior ou superior ao inicialmente previsto, o valor anual da renda será ajustado (pontos 4.2, 4.6, 4.7).

Para além disso, os serviços de construção prestados pela Requerente não são meramente acessórios, não só porque constituem um fim em si mesmo, isto é, correspondem a uma prestação principal pretendida pelas partes, mas também porque têm um valor económico muito substancial, como se refere no citado Parecer.

Está-se, assim, perante uma operação que gera considerável valor acrescentado, que não tem qualquer semelhança com a mera colocação passiva de um imóvel no mercado de arrendamento e em que o elemento preponderante do contrato é a sua construção e equipamento de forma a satisfazer as necessidades do cliente.

Na verdade, infere-se com segurança dos termos do contrato que o seu elemento essencial, sem o qual a locação não ocorreria, é a construção do edifício com as características pretendidas pelo cliente, sendo a essencialidade desse elemento que explica todas as possibilidades de intervenção do cliente, dando especificações, instruções e orientações técnicas sobre a construção que «*considerar necessárias para a instalação do seu negócio no espaço locado*» e que obrigatoriamente têm de ser acatadas pela Requerente (cláusula 9.3.).

Por isso, não se está, à face da jurisprudência do TJUE, perante uma locação de imóveis a que seja aplicável a isenção referida.

Para além disso, como defende a Requerente, a prática conhecida da Administração Tributária tem sido no sentido de aplicar a isenção apenas à locação de imóveis «*paredes nuas*», como se reconhece no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-07-2021, proferido no processo n.º 01991/16.5BEPRT:

É sabido que, sobre esta matéria a Administração Tributária tem assumido uma posição que pode ser resumida no seguinte:

- Tem sido utilizado um critério preciso que permite distinguir as situações de locação de imóvel pura e simples – mero arrendamento – das outras situações em que esse

arrendamento, nas condições em que é utilizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado;

- *Só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins não habitacionais, ou seja, para fins comerciais, industriais ou agrícolas, quando for efectuada “paredes nuas”, no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou “apenas solo” no caso de prédios rústicos;*
- *O conceito de paredes nuas não se limita ao facto de a locação ser acompanhada, ou não, de bens de equipamento, mobiliário ou utensílios, estando intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou seja, a preparação para o exercício de uma actividade empresarial.*

Ora, no caso em apreço está-se, precisamente, perante uma situação em que o essencial do contrato é construção e disponibilização pela Requerente aos seus clientes de edifícios completamente preparados para o exercício das respectivas actividades empresariais, o que afasta o enquadramento da situação naquele conceito de «paredes nuas».

De resto, como defende a Requerente e se refere no citado Parecer, a situação em apreço apresenta semelhanças evidentes com a analisada na Informação Vinculativa de 24-08-2017, processo n.º 12097 da Direcção de Serviços do IVA (¹), em que foi adoptado o seguinte entendimento:

21. Efetivamente, dificilmente se aceitaria que um contrato como o apresentado pela Requerente, associado à adequação estrutural e técnica e à disponibilização de meios específicos, confira à proprietária do imóvel uma atitude passiva, limitada à mera disponibilização do gozo do bem.

(...)

24. Nestes termos, conclui-se que o contrato que titula a locação em apreço não se subsume em mero arrendamento do imóvel, revestindo uma natureza mista, composta,

¹ Publicitada em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/12097.pdf.

de forma indissociável e interdependente, pela construção e posterior locação de um imóvel e de um conjunto de bens corpóreos imprescindíveis ao exercício da atividade da locatária (adequado à instalação de um estabelecimento comercial, dois parques de estacionamento e as respetivas vias de acesso) sem a qual, por vontade expressa das partes, a disponibilização do imóvel não subsistiria, pelo que a operação, no todo, configura uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta.

Pelo exposto, conclui-se que para além de a jurisprudência do TJUE afastar a aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 e no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA à operação referida nos autos, a própria prática da Autoridade Tributária e Aduaneira também é no mesmo sentido.

Assim, as liquidações impugnadas, que têm como pressuposto a aplicação da isenção, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, 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.

4. Indemnização por prestação de garantia indevida

A Requerente prestou garantia, através de hipoteca, para suspender execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva das quantias liquidadas e pede indemnização por garantia indevida (alegações da Requerente).

O artigo 171.º do CPPT, estabelece que «*a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*» e que «*a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência*».

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia

processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

Como resulta do teor expresso do n.º 1 deste artigo 53.º, apenas de prevê indemnização, com este regime simplificado a que alude o artigo 171.º do CPPT, nos casos de prestação de **garantia bancária ou equivalente** e não nos de prestação de garantia da dívida por outros meios, designadamente hipotecas. (²)

Assim, improcede o pedido de indemnização por garantia indevida, sem prejuízo de o eventual direito a indemnização poder ser exercido em processo autónomo. (³)

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação das liquidações;
- Anular as liquidações de IVA e juros compensatórios, bem como as respectivas demonstrações de acerto de contas indicadas no quadro que segue:

Ano	Período	Liquidação		Compensação			Juros compensatórios			
		nº	Valor	nº	Valor	Data lim pagt	Comp. nº	Liq nº	Valor	Data lim pagt
2016	09T	2020	22 982,41 €	2020	22 982,41 €	17-02-2021	2020	2020	3 748,60 €	17-02-2021
2016	12T	2020	282 627,14 €	2020	282 627,14 €	17-02-2021	2020	2020	43 361,97 €	17-02-2021
Sub Total 2016			305 559,55 €	305 559,55 €				47 110,57 €		
2017	01T	2020	650 614,05 €	2020	650 614,05 €	17-02-2021	2020	2020	93 474,52 €	17-02-2021
2017	06T	2020	672 392,42 €	2020	672 392,42 €	17-02-2021	2020	2020	88 950,20 €	17-02-2021
2017	09T	2020	328 127,74 €	2020	326 024,00 €	17-02-2021	2020	2020	40 266,19 €	17-02-2021
2017	12T	2020	404 213,86 €	2020	404 213,86 €	17-02-2021	2020	2020	45 837,51 €	17-02-2021
Sub Total 2017			2 055 648,07 €	2 058 644,32 €				268 508,42 €		
2018	01T	2020	16 551,51 €	2020	16 551,51 €	17-02-2021	2020	2020	1 715,21 €	17-02-2021
2018	06T	2020	841,29 €	2020	841,29 €	17-02-2021	2020	2020	78,64 €	17-02-2021
2018	09T	2020	7 575,95 €	2020	7 575,95 €	17-02-2021	2020	2020	632,64 €	17-02-2021
2018	12T	2020	175,37 €	2020	175,37 €	17-02-2021				
Sub Total 2018			25 144,12 €	25 144,12 €				2 427,19 €		
2019	01T	2020	248,89 €	2020	248,89 €	17-02-2021				
2019	02T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	03T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	04T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	05T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	06T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	07T	2020	568,88 €	2020	568,88 €	17-02-2021	2020	2020	38,86 €	17-02-2021
2019	08T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	09T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	10T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2020	11T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
2019	12T	2020	34,50 €	2020	34,50 €	17-02-2021				
Sub Total 2019			1 162,77 €	1 162,77 €				28,86 €		
2020	01T	2020	189,29 €	2020	189,29 €	17-02-2021				
2020	02T	2020	34,50 €	2021	34,50 €	18-04-2021				
2020	03T	2020	36,80 €	2021	36,80 €	19-04-2021				
2020	04T	2020	36,80 €	2021	36,80 €	11-08-2021				
2020	05T	2020	36,80 €	2020	36,80 €	17-02-2021				
2020	06T	2020	50,14 €	2020	50,14 €	17-02-2021				
2020	07T	2020	8 047,06 €	2020	8 047,06 €	17-02-2021	2020	2020	72,31 €	17-02-2021
2020	08T	2020	20 895,80 €	2020	20 895,80 €	17-02-2021	2020	2020	141,97 €	17-02-2021
2020	09T	2020	7 175,52 €	2020	7 175,52 €	17-02-2021				
Sub Total 2020			36 502,71 €	36 502,71 €				214,28 €		
TOTAL			2 424 017,22 €	2 421 913,47 €				318 350,32 €		
TOTAL			2 740 205,79 €							

² Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 24-10-2012, processo n.º 0528/12, e de 10-10-2018, processo n.º 0469/14.6BELRS 033/18.

³ Como também entendeu o Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos citados.

- c) Julgar improcedente o pedido de indemnização por garantia indevida e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira deste pedido, sem prejuízo de o eventual direito a indemnização poder ser exercido em processo autónomo.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.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 € **2.740.263,79**, atribuído pela Requerente, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **35.190,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 24-11-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Francisco Nicolau Domingos)

(Arlindo José Francisco)