TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01492/05.7BEVIS	11 de março de 2021	Celeste Oliveira

DESCRITORES

Iva, arrendamento, prestação de serviços

SUMÁRIO

1- A locação de imóveis é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição (art. 1022º do CC). A locação diz-se arrendamento quando versa sobre coisa imóvel, aluguer quando incide sobre imóvel (art. 1023º do CC). Já a prestação de serviço é o contrato em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra parte certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição (art. 1154º do CC).

2- Se a recorrente, além da actividade clínica, cede temporariamente espaços físicos de consultórios a médicos e a um laboratório de análises clínicas, incluindo pessoal de enfermagem e de apoio (recepcionistas), mediante contrapartidas pecuniárias a prestar em função das consultas e exames realizados, não podemos falar em contratos de arrendamento, mas sim em contratos de prestação de serviços, os quais estão sujeitos a IVA, não beneficiando da isenção a que alude o art. 9º, nº 30 do CIVA.

3- A cedência temporariamente de espaços físicos de consultórios a médicos e a um laboratório de análises clínicas, incluindo pessoal de enfermagem e apoio (recepcionistas), mediante contrapartidas pecuniárias a prestar em função das consultas e exames realizados, não é uma actividade conexa com a prestação de serviços médicos e sanitários nos moldes previstos no art. 9º, nº 2 do CIVA, uma vez que, esta disposição apenas se aplica aos serviços directamente relacionados com a saúde, sendo claro que a Recorrente, neste caso concreto, não está a prestar qualquer serviço de saúde.*
* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

*

1 – RELATÓRIO

Clínica (...), Lda., melhor identificada nos autos, inconformada com a sentença proferida no TAF de Viseu, que julgou improcedente a impugnação judicial intentada contra as liquidações de IVA e juros compensatórios do ano de 2002, **deduziu o presente recurso, formulando para tanto as seguintes conclusões**:

"CONCLUSÕES:
1) É princípio estruturante do processo judicial tributário o Princípio do Inquisitório pleno, previsto nos artigos 13° do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 99° da Lei Geral Tributária, pelo que o processo judicial tributário não é um processo de partes.

2) A correta análise e valoração da prova constante dos autos não permitia concluir de forma inequívoca que não tenha existido simples contratos de arrendamento abrangidos pelo artigo 9°, n° 30 do Código do IVA, devendo, neste caso, atender-se à substância económica, nos termos do n° 3 do artigo 11° da L.G.T.

3) A Douta Sentença recorrida fez um incorrecto entendimento da matéria de facto e do direito aplicável.

4) Como resulta do Relatório Final, a Administração Tributária, ao tempo, concluiu que a impugnante, agora recorrente, não procedeu à liquidação do IVA nos **alugueres de consultórios médicos,** pelo que, assim sendo, estaria em falta o imposto de IVA objecto da presente impugnação.

5) Contudo, não tem razão, uma vez que a lei estipula expressamente no n° 30 do artigo 9° do Código do IVA que **estão isentas de imposto a locação de bens imóveis.**

6) Com efeito, os Serviços de Inspecção Tributária e o Tribunal "a quo" não fizeram o enquadramento legal devido à realidade do caso sub judice, ou seja, ao tipo de arrendamento que estava e está em causa.

7) Pois, o "aluguer" dos consultórios constitui um arrendamento e não um contrato de prestação de serviços, pelo que o Tribunal "a quo", salvo o devido respeito, aplicou mal o direito ao caso sub júdice.

8) Ao contrário do referido na Douta Sentença recorrida, a impugnante, ora recorrente, invocou e provou que partes do prédio onde está instalada a Clínica (...) é ocupada pelo aluguer de consultórios — cedência de salas- destinados ao funcionamento de consultórios onde os médicos exercem a sua actividade por conta própria.

9) De facto, o aluguer (arrendamento) para o exercício de profissão liberal, como é o caso dos médicos,

não é feito para o comércio ou indústria, mas para o médico exercer na parte do prédio profissão liberal, ou seja, actividade lucrativa por conta própria que não revista natureza comercial ou industrial, o que se identifica com o aluguer de consultórios.

10) Assim, o n° 30 do artigo 9° do Código do IVA isenta fundamentalmente o arrendamento de prédios ou parte de prédios para habitação, sem prejuízo de se aplicar tal isenção ao arrendamento para outros fins, desde que estes não consubstanciem as excepções à isenção.

11) Repare-se que o que fica de fora do Campo da Isenção são precisamente os arrendamentos de outros tipos que se inserem numa actividade empresarial: o alojamento turístico, o parqueamento automóvel, a cessão de exploração de estabelecimento comercial, a locação de cofres-fortes e a locação para exposições ou publicidade.

12) O Juiz "a quo" ao proceder à fundamentação das liquidações adicionais de IVA com base em elementos que não haviam sido questionados e relevados no Relatório da Inspecção, como seja o caso do formalismo jurídico dos contratos de arrendamento (cuja existência e validade não está dependente da sua redução a escrito), fica demonstrada a **falta e insuficiência da fundamentação.**

13) E, incorre o Tribunal recorrido, na medida em que se substitui à própria Administração Tributária, em manifesta fundamentação a posteriori dos actos tributários, ou seja, das liquidações adicionais de IVA impugnadas.

14) Por outro lado, nos termos do n° 2 do artigo 9° do Código do IVA estão isentas **de imposto "as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas, efectuadas por estabelecimentos hospitalares, "Clínicas", dispensários e similares".**

15) O que significa que as entidades que desenvolvam a sua actividade no **"âmbito da saúde",** como é o caso da impugnante, aqui recorrente, têm enquadramento na isenção prevista no n° 2 do artigo 9° do Código do IVA, em todas as prestações de serviços conexas efectuadas pela Clinica, sendo simultaneamente excluído o exercício do direito à dedução do IVA que haja incidido sobre os bens e serviços.

16) Como resultou provado dos depoimentos das testemunhas arroladas, nos consultórios médicos não há qualquer cedência de pessoal, pois em cada consultório médico existe um médico de especialidade (cardiologista, Ginecologista, etc.) que exerce sozinho a sua actividade.

17) O acto médico é exercido autonomamente pelo médico, não tendo a aqui impugnante, ora recorrente, qualquer intervenção na prestação dos serviços médicos aos utentes.

18) O sujeito passivo de imposto é o médico que passa o recibo "verde" directamente ao utente.

19) Nesta conformidade, resulta que as liquidações adicionais de IVA, bem como das liquidações de juros compensatórios, com referência ao ano de 2002, terão de ser anuladas, em virtude dos arrendamentos de consultórios médicos estarem isentos de imposto de IVA, nos termos do n° 30 do artigo 9° do Código do IVA.

20) Sendo certo que, também as operações conexas com as prestações de serviços prestadas pelos médicos estão abrangidas pelo n° 2 do artigo 9° do Código do IVA, nomeadamente, os actos praticados pela recepcionista da Clinica que marca as consultas.

21) Foram violados os artigos 8°, n° 2, 11°, 38° da L.G.T., artigo 100°, n° 1 do C.P.P.T., artigo 9°, verbas n°s 2 e 30° do Código do IVA e artigo 103°, n° 3 da C.R.P.

Termos em que, nos melhores de direito e com o sempre douto suprimento de V.Exas., entende a recorrente que deverá o presente Recurso ser julgado provado e procedente, e, em consequência, seja proferida DECISÃO que revogue a DOUTA SENTENÇA recorrida, anulando-se por ilegais as liquidações de IVA e juros compensatórios, objecto dos autos, a bem da JUSTIÇA".
*** ***

A Recorrida não contra-alegou.
*** ***

O Exmo. Procurador-geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.
*** ***

Com dispensa dos vistos dos Exm.ºs Senhores Desembargadores Adjuntos, cumpre apreciar e decidir.
*** ***

2- DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

Cumpre apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que as questões suscitadas resumem-se, em suma, a analisar se a sentença proferida pelo Tribunal a quo padece de (i) nulidade por omissão de pronúncia; (ii) de erro de julgamento da matéria de facto por errónea valoração da prova existente e erro de julgamento da matéria de direito por falta de fundamentação dos actos tributários.
*** ***

3. FUNDAMENTOS

3.1. DE FACTO

Neste domínio, consta da decisão recorrida o seguinte:

"Com relevância para a decisão da causa, com base nos documentos apresentados pela Impugnante e constantes do processo administrativo apenso, que aqui se dão para todos os efeitos por integralmente reproduzidos, e no depoimento das testemunhas inquiridas, considero provados os seguintes factos:

A) A Impugnante, "Clínica (...), Lda.", é uma sociedade por quotas, constituída a 21 de Março de 1997, com capital social de € 86 292,01 e com o objecto de actividade de medicina e afins (fls. 4 do PA);

B) A impugnante estava colectada em IRC, pelo exercício de "Actividades de prática clínica em ambulatório", CAE 085120 e isenta de IVA ao abrigo do art. 9º do CIVA (fls. 4 do PA);

C) A Impugnante presta serviços de consulta de diversas especialidades médicas, fisioterapia, enfermagem e análises clínicas (fls. 4 do PA);

D) No exercício da sua actividade a clínica cede serviços de recepcionista, de enfermagem e de equipamento necessário ao serviço de consultas (fls. 7 a 9 do PA);

E)As recepcionistas prestam trabalho para a Impugnante (fls. 7 a 9 do PA);

F) A Clínica (...), Lda. emite recibos que entrega aos utentes e o médico entrega posteriormente recibo à Clínica no valor recebido (fls. 7 do PA);

G) O médico deixa uma percentagem à Clínica em função das consultas e exames realizados (fls. 7 do PA).

H) Consta do Relatório de Inspecção Tributário a fls. 10 que "as facturas/recibo emitidas em nome do sujeito passivo Laboratório (...), Lda. (....) referem-se à utilização de instalações da clínica para efectuar colheitas de sangue. Esta utilização engloba além do espaço físico, o mobiliário necessário" (fls. 7 verso do PA);

I) Consta do Relatório de Inspecção Tributária a fls. 10 na relação de médicos fornecida pelo gerente J. é referido que " (...) o médico passa recibo ao utente e periodicamente a clínica emite factura, como prestação de serviços ao médico, relativos ao apoio logístico e de enfermagem, em função das consultas ou exames realizados (...) " (fls. 7 verso do PA);

J) A Impugnante foi notificada para exercer o seu direito de audição por ofício datado de 10 de Maio de 2005 (fls. 10 a 10 verso do PA);

K) A impugnante exerceu o seu direito de audição por carta datada de 19/05/2015 e cujo teor foi apreciado e contraditado no relatório final (fls. 10 a 11 verso dos Autos);

L) A Impugnante foi notificada das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios relativas ao exercício de 2002 no montante global de € 14 241,56 e com data limite de pagamento voluntário em 30/09/2005 (doc. 1 anexo à PI);

Tendo apresentado a presente impugnação em 24/10/2005 (fls. 2 dos Autos).

Factos não provados:
Com relevância para a decisão da causa, sem prejuízo das conclusões ou alegações de matéria de direito produzidas, nada mais se provou, concretamente que a actividade desenvolvida pela clínica se traduza na celebração de contratos de arrendamento para o exercício de profissão liberal ou de mera locação de bens imóveis, esse sim abrangidos pela isenção prevista no artigo 9º nº 30 do CIVA.
A decisão da matéria de facto efectuou-se com base nos documentos e informações constantes dos Autos e no processo administrativo apenso pela Impugnada e no depoimento das testemunhas inquiridas.
A testemunha J., testemunha da Impugnante e da Fazenda Pública, tendo realizado a inspecção e respectivo Relatório, depôs de forma clara convencendo o Tribunal da veracidade dos factos por si descritos, quer em termos de conteúdo do Relatório quer na própria inquirição, confirmando que as consultas eram marcadas pela recepcionista, funcionária da própria Clínica, e que sempre que eram necessários enfermeiros ou fisioterapeutas era a Clínica que os fornecia.
Quanto à testemunha C., não obstante o Tribunal considerar que prestou de forma escorreita, espontânea, o seu depoimento por si só não logrou infirmar a versão dos factos constantes do Relatório de Inspecção, até pelo não exercício de funções naquela no período a que dizem respeito as liquidações aqui impugnadas.”.
*** ***

4 – O DIREITO

Cumpre, agora, apreciar o recurso que nos vem dirigido.
A Recorrente não se conforma com a sentença que julgou improcedente a impugnação por si deduzida que visava a liquidação de IVA do ano de 2002.

Pese embora a Recorrente comece as suas alegações de recurso (cfr. 1 a 5 das alegações) invocando que a sentença padece de nulidade por omissão de pronúncia, indicando que o Juiz do Tribunal a quo não conheceu de todas as questões postas em crise e aquelas que apreciou fê-lo de forma errada e nada fundamentada, o que no seu entender é fundamento de nulidade, o certo é que não formula uma única conclusão de recurso quanto à alegada nulidade, sendo também certo que nas alegações não concretiza

quais as situações que ficaram por conhecer.
Destarte, por falta de conclusões no que concerne a este vício dele não conheceremos.

Prosseguindo.
A Recorrente alega que a correcta análise e valoração da prova constante dos autos não permitia concluir de forma inequívoca que não tenha existido simples contratos de arrendamento abrangidos pelo artigo 9°, n° 30 do Código do IVA, devendo, neste caso, atender-se à substância económica, nos termos do n° 3 do artigo 11° da L.G.T. (**conclusão 2 do recurso**). Por tal motivo, defende que a sentença recorrida fez um incorrecto entendimento da matéria de facto e do direito aplicável.

Vejamos.
Estão em causa as liquidações de IVA e juros compensatórios relativas ao exercício de 2002, liquidadas pela ATA no entendimento de que a Recorrente cedia temporariamente espaços físicos de consultórios a médicos e a um laboratório de análises clínicas, incluindo pessoal de enfermagem e apoio (recepcionistas), mediante contrapartidas pecuniárias a prestar em função das consultas e exames efectuados. Entendeu a ATA que tal situação não se encontrava isenta de IVA e que o imposto estaria em falta.

Contrariamente, a Recorrente defende que a lei estipula expressamente, no nº 30 do artigo 9º do CIVA, que está isenta de imposto a locação de imóveis, e que os serviços de inspecção tributária e o Tribunal a quo não efectuaram o enquadramento legal devido à realidade do caso sub judice, ou seja, ao tipo de arrendamento em causa (**conclusão 5 e 6 do recurso**).

Pois, segundo refere, o “aluguer” dos consultórios constitui um arrendamento e não um contrato de prestação de serviços, pelo que o Tribunal a quo aplicou mal o direito ao caso, considera, ainda, que invocou e provou que partes do prédio onde está instalada a Clínica é ocupada pelo aluguer de consultórios – cedência de salas – destinados ao funcionamento de consultórios onde os médicos exercem a sua actividade por conta própria (**conclusões 7 e 8 do recurso**).

Diz que, o Juiz a quo ao proceder à fundamentação das liquidações adicionais de IVA com base em elementos que não haviam sido questionados e relevados no Relatório Inspectivo, como seja o caso do formalismo jurídico dos contratos de arrendamento, fica demonstrada a falta e insuficiência da fundamentação, substituindo-se o Tribunal à própria AT, em manifesta fundamentação a posteriori dos actos tributários (**conclusão 12 e 13 do recurso**).

Por outra banda, a Recorrente aduz que se encontra isenta de IVA ao abrigo do disposto no art. 9º, nº 2 do CIVA, dado ser uma entidade que desenvolve a sua actividade no “âmbito da saúde”, logo, todas as prestações de serviços conexas efectuadas pela Clinica estão também isentas de IVA (**conclusões 14 e 15 do recurso**).

Atentemos ao quadro legal aplicável.

Estabelece o artº 9º - Isenções – Estão isentas do imposto:

1 – (….)

2- As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;

30. A locação de bens imóveis.

O artigo 1022º do Código Civil define que - "Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição". E do artigo 1023º do Código Civil consta a distinção nos termos da qual "a locação diz-se **arrendamento** quando versa sobre **coisa imóvel**, **aluguer** quando incide sobre **coisa móvel**" (negrito nosso). Estabeleceu-se, pois, uma distinção terminológica básica entre dois tipos de locação, o arrendamento e o aluguer, consoante o objecto locado seja imóvel ou móvel.

Por outra banda, a lei regula três tipos de arrendamento:

a) O arrendamento urbano;

b) O arrendamento rural:

c) O arrendamento florestal.

Por sua vez, o arrendamento urbano distingue-se em três tipos:

- O arrendamento para a habitação;
- O arrendamento para comércio ou indústria e
- O arrendamento para o exercício de profissões liberais.

Para além destas três situações, faz-se ainda alusão aos arrendamentos para «outras aplicações lícitas do prédio» - artigo 3º, nº 1 e 123º do R.A.U..

Por sua vez, a noção do artigo 1º do R.A.U. que é decalcada da noção geral de locação constante do artigo 1022º do Código Civil, estipula – "arrendamento urbano é o contrato pelo qual uma das partes concede à outra o gozo temporário de um prédio urbano, no todo ou em parte, mediante retribuição". Da sua articulação com o já referido artigo 1023º resulta serem elementos caracterizadores, essenciais do arrendamento:

i) A obrigação de uma das partes proporcionar ou conceder à outra o gozo de uma coisa imóvel.

ii) Que esse gozo seja temporário.

iii) Que o proporcionamento do gozo tenha como contrapartida uma retribuição que não pode ser indeterminada. Se o for, não pode qualificar-se o contrato como de arrendamento.

Destarte, podemos concluir que o locador, de entre outras obrigações, tem a obrigação de entregar a coisa e assegurar o seu gozo, sendo que o locatário tem como uma das principais obrigações pagar uma renda

que é certa e previamente estipulada.

Decorre, pois, do que foi referido, que o senhorio tem direito à renda e o arrendatário tem obrigação de a pagar.

Por seu turno, no que se refere ao contrato de prestação de serviço, dispõe o artigo 1154º do Código Civil que "contrato de prestação de serviço é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição."
Vejamos, antes do mais, o que diz a sentença sob recurso.

A sentença recorrida considerou que no caso em apreço não se estava perante um mero contrato de arrendamento e, como tal, a situação retratada não beneficiava da isenção prevista no artigo 9º, nº 30 do CIVA, devendo ser tributada no âmbito da incidência objectiva consagrada no artigo 1º, al. a) do mesmo Código.

Para sustentar tal conclusão apresentou o seguinte discurso fundamentador: "Ora, dos factos considerados provados, não se pode concluir ao contrário do que alegou a impugnante que se está perante um contrato de arrendamento. Na verdade, é forçoso concluir que a relação existente entre os médicos e a Impugnante não assume as características de uma relação entre inquilino e senhorio. Senão vejamos: Se o contrato de arrendamento se traduz na mera cedência de um espaço físico, qual a razão para as recepcionistas serem funcionárias da Clínica? Além disso, qual a razão do montante pago mensalmente ser sempre de quantias diferentes (pois têm correspondência directa com as consultas e respectivos serviços solicitados) e de existir necessidade de se proceder a acertos de contas?
Ora, face a tal descrição dos factos considera o Tribunal que não se está perante um mero contrato de arrendamento. Como tal, a situação retratada no caso sub judice não beneficia da isenção prevista no artigo 9º, nº 30 do CIVA, devendo ser tributada no âmbito da incidência objectiva consagrada no artigo 1º, al. a) do mesmo Código.
Aliás, a impugnante não demonstrou de forma alguma a existência do tipificado contrato de arrendamento (juntando os referidos contratos) ou sequer do contrato de locação do estabelecimento (ou até do equipamento), enquanto universalidade jurídica, constituída por um complexo de bens e serviços reunidos e organizados com o fito da sua exploração comercial. Ainda que este também não goze de isenção de IVA, como se infere do artigo 9 do CIVA.
Conclusivamente resulta, como se afirma no relatório de Inspecção Tributária, que a Impugnante, além da actividade clínica isenta, cedia temporariamente espaços físicos de consultórios a médicos e a um laboratório de análises clínicas, incluindo pessoal de enfermagem e apoio (recepcionistas), mediante contrapartidas pecuniárias a prestar em função das consultas e exames realizados.
O que vale por dizer que tal actividade configura um contrato de prestação de serviços e não de locação de imóveis na modalidade, alegada, de arrendamento urbano para exercício de profissão liberal.
Por isso, não beneficia da isenção de IVA prevista no artº9 nº30 do CIVA, devendo ser tributada no âmbito

da incidência objectiva consagrada no artº1 al. a) do mesmo código.
Aliás, a impugnante não demonstra, credivelmente, a existência do tipificado contrato de arrendamento ou sequer do contrato de locação do estabelecimento (ou até do equipamento), enquanto universalidade jurídica, constituída por um complexo de bens e serviços reunidos e organizados com o fito da sua exploração comercial. Ainda que este também não goze de isenção do IVA, como se infere do artº 9 nº 30 al. c) do CIVA.
Mas, mesmo que tivesse junto atinentes documentos autênticos, tal não vincularia a AT para efeitos da qualificação do negócio jurídico subjacente ao facto tributário, como decorre do artº 36 nº4 da LGT, tendo as correcções técnicas em sede de IVA suporte legal."

Volvendo in casu, podemos desde já adiantar que no presente recurso falece a razão à Recorrente.

Concretizemos.
Comecemos, desde logo, por esclarecer que a lei distingue o "aluguer" do "arrendamento", sendo certo que, a Recorrente usa o termo "aluguer" e "arrendamento" de forma indistinta e até algo confusa, o que a Lei não lho concede e aqui não é aceitável.

Pugna a Recorrente pela existência de arrendamentos os quais, no seu entender, estão isentos de IVA, nos termos do art. 9º, nº 2 ou do nº 30 do CIVA.

Todavia, atenta a factualidade dada como assente, não lhe assiste razão.

Efectivamente, resulta do RIT apenso aos autos que a Recorrente, além da actividade clínica isenta, cedia temporariamente espaços físicos de consultórios a médicos e a um laboratório de análises clínicas, incluindo pessoal de enfermagem e apoio (recepcionistas), mediante contrapartidas pecuniárias a prestar em função das consultas e exames realizados.

Alias, é deveras esclarecedor que na própria relação de médicos fornecida em sede inspectiva pelo gerente da Recorrente - "J." (cfr. doc. 4 apenso ao RIT – fls. 193 do PA), ali se tenha dito que "O médico passa recibo ao utente e periodicamente a Clínica emite factura, como **prestação de serviços** ao médico, relativos ao **apoio logístico e de enfermagem**, em função das consultas ou exames realizados" (negrito nosso).

O que vale por dizer que tal actividade configura um contrato de prestação de serviços e não de locação de imóveis na modalidade, alegada, de arrendamento urbano para exercício de profissão liberal.

Pese embora a Recorrente alegue que o Tribunal a quo apenas atendeu aos factos alegados pela AT, designadamente os constantes do RIT, e que menosprezou o princípio do inquisitório, sem que concretize de que forma aquele princípio foi menosprezado, o certo é que os factos que a Recorrente alegou não

lograram a competente prova que se impunha nestes autos.

A Recorrente faz apelo ao depoimento das testemunhas, no entanto, sem cumprir o disposto no art. 640º, nº 1, al. b) e nº 2, alíneas a) e b) do CPC, pois não indica os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizado, que impunham decisão em consonância com o que pretende. Ora, não cumprindo minimamente os requisitos a que se alude naquele preceito legal o recurso vai rejeitado neste segmento.

Ora, a Recorrente limita-se a alegar, sem contudo aportar aos autos a devida prova, que o "aluguer" dos consultórios constitui um arrendamento e não um contrato de prestação de serviços, pois, nenhuma prova carreou ao processo que permitisse ao Tribunal a quo e a este Tribunal assentir com a posição por si pugnada.

Contrariamente, do probatório, mormente das alíneas D) a I), resulta de forma muito clara que não estamos na presença de contratos de arrendamento, mas sim de contratos de prestação de serviços, os quais, como vimos, estão sujeitos a IVA.

Senão, vejamos.
Atento o conceito legal de arrendamento e de prestação de serviços supra mencionados, assim como o facto de no RIT se ter apurado que a Recorrente cedia temporariamente espaços físicos de consultórios a médicos e a um laboratório de análises clínicas, incluindo pessoal de enfermagem e apoio (recepcionistas), mediante contrapartidas pecuniárias a prestar em função das consultas e exames realizados, ou seja, características que nos afastam do típico contrato de arrendamento, cujos direitos e obrigações são previamente estipulados, como, por exemplo, o pagamento de uma renda certa e definida no inicio do contrato, mas nos aproximam da prestação de serviços, apenas podemos concluir que a Recorrente não beneficia da isenção de IVA prevista no artº 9 nº 30 do CIVA, porquanto não se está perante um simples contrato de arrendamento, já que a utilização dos consultórios tem por base uma taxa de utilização, os espaços encontram-se apetrechados (com todo o equipamento necessário ao seu funcionamento como consultório), e existe, ainda, cedência de pessoal como sejam enfermeiros e recepcionistas, devendo, assim, ser tributada no âmbito da incidência objectiva consagrada no artº1 al. a) do CIVA.

Também não tem aqui aplicação o disposto no art. 9º, nº 2 do CIVA, tal como pretende a Recorrente, uma vez que, segundo aquele preceito legal, apenas as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, estão isentos de IVA.

Ora, a cedência temporariamente de espaços físicos de consultórios a médicos e a um laboratório de análises clínicas, incluindo pessoal de enfermagem e apoio (recepcionistas), mediante contrapartidas pecuniárias a prestar em função das consultas e exames realizados, não é uma actividade conexa com a

prestação de serviços médicos e sanitários nos moldes previstos no art. 9º, nº 2 do CIVA, uma vez que, esta disposição apenas se aplica aos serviços directamente relacionados com a saúde, sendo claro que a Recorrente, neste caso concreto, não está a prestar qualquer serviço de saúde.

Por fim, a Recorrente alude à falta e insuficiência de fundamentação das liquidações, assim como, invoca que o Tribunal recorrido procede à fundamentação a posteriori dos actos tributários.

Todavia, não podia a Recorrente estar mais enganada.

Se bem entendemos estas conclusões, a Recorrente considera que, pelo facto de o Juiz do Tribunal a quo, na fundamentação da sentença aludir a uma ausência de formalismo escrito dos alegados contratos de arrendamento, dizendo que "a impugnante não demonstra, credivelmente, a existência do tipificado contrato de arrendamento ou sequer do contrato de locação do estabelecimento (ou até do equipamento), enquanto universalidade jurídica, constituída por um complexo de bens e serviços reunidos e organizados com o fito da sua exploração comercial. Ainda que este também não goze de isenção do IVA, como se infere do artº 9 nº 30 al. c) do CIVA. Mas, mesmo que tivesse junto atinentes documentos autênticos, tal não vincularia a AT para efeitos da qualificação do negócio jurídico subjacente ao facto tributário, como decorre do artº 36 nº4 da LGT, tendo as correcções técnicas em sede de IVA suporte legal" está a posteriori a fundamentar as liquidações que não resultariam fundamentadas através das conclusões do relatório inspectivo.

Labora a Recorrente em manifesto erro, uma vez que, resulta claramente do RIT a fundamentação que deu origem às liquidações impugnadas, tanto assim é que a Recorrente não teve qualquer pejo em questioná-las, daí que não ocorra a alegada falta ou insuficiência de fundamentação ou sequer a fundamentação a posteriori por parte do Tribunal recorrido, pois, o que sucede é que o Tribunal a quo apela àquele fundamento apenas para concluir que a sua existência não vincularia a AT na decisão que tomou quanto à tributação em sede de IVA.
Resta, assim, concluir que as correcções efectuadas pela AT estão correctas e que a sentença recorrida não merece qualquer reparo, soçobrando a pretensão da Recorrente em todas as conclusões.
*** ***

5 – DECISÃO

Nestes termos, **acordam em conferência os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, em negar provimento ao Recurso**, confirmando-se a sentença recorrida.
*

Custas pela Recorrente.
*

Porto, 2021-03-11

Maria Celeste Oliveira

Maria do Rosário Pais

Tiago de Miranda

Fonte: http://www.dgsi.pt