

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.12º - Renúncia à isenção .
- Assunto: Subcessão de direito de superfície - Locação de bens imóveis - Artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA. Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis - artigo 12.º Código do IVA
- Processo: 28014, com despacho de 2025-05-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo
1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, para o exercício da atividade principal de "ATIVIDADES DAS ARTES DO ESPETÁCULO" - CAE 90200, com periodicidade mensal, como sujeito passivo misto, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução, o método da afetação real de todos bens e serviços.
 2. Refere que detém o direito de superfície perpétuo e gratuito dos terrenos afetos à construção dos módulos 4 e 5 do [], relativamente aos quais o Estado Português não vedou a possibilidade de transmissão.
 3. Encontra-se presentemente em negociações no sentido de ceder a um terceiro o direito de superfície que detém sobre os módulos 4 e 5, e respetivos espaços exteriores e subsolo, para a construção, instalação e exploração de um estabelecimento hoteleiro.
 4. Salaria, que as partes configuram esta operação como uma "subcessão de um direito de superfície" porque subsequente à "cessão originária" realizada pelo Estado Português à própria (Requerente).
 5. Pretendem as partes que a subcessão seja realizada pelo período de 65 anos, com possibilidade de prorrogação até ao limite de 75 anos - cf. cláusula 6 do Caderno de Encargos, que vem anexo ao presente pedido. Como contrapartida, a Subcessionária pagará à Requerente/Subcedente uma renda anual (cânone superficiário) cujo valor nominal variará em função do ano de vigência do contrato - cf. cláusula 11 do Caderno de Encargos.
 6. Salaria, que a subcessão não implicará a prestação de qualquer serviço da própria/subcedente à Subcessionária.
 7. Em face das características do contrato em apreço, entende, que se deve afastar a figura jurídica da transmissão de um direito de superfície na situação em análise dado que, no que respeita à própria, foi constituído a seu favor pelo Estado Português um direito de superfície perpétuo e gratuito, ao passo que o direito que se equaciona ora subceder não tem as mesmas características, uma vez que a subcessão será realizada a título oneroso e por um período limitado de 65 anos.
 8. Reafirma, que conseqüentemente, o direito de superfície que lhe foi cedido manter-se-á no seu património ainda que limitado pela subcessão (findo o qual será restabelecido sem qualquer limitação na sua esfera jurídica).
 9. Entende que o contrato em análise tem efeitos meramente obrigacionais aproximando-se assim da figura jurídica da locação uma vez que se pretende proporcionar à Subcessionária o gozo temporário de um bem imóvel mediante retribuição, sem qualquer serviço associado, conforme consagrado tanto no conceito civil de locação previsto no artigo 1022.º do Código Civil, como na definição de arrendamento que o Tribunal de Justiça da União Europeia tem vindo a reiteradamente

a considerar para efeitos da aplicação do direito europeu, em particular do IVA.

10. No presente pedido, tendo em conta que o Código do IVA (adiante designado de "CIVA") e demais legislação avulsa, são omissos quanto ao enquadramento tributário da subcessão de um direito de superfície como no caso em apreço, pretende confirmar:

a) Se a remuneração (cânone superficiário) resultante do contrato acima descrito está sujeita ao regime de isenção do IVA previsto no artigo 9.º, alínea 29), do CIVA por se entender, por interpretação extensiva, que no escopo desta norma, referente à "locação de bens imóveis", deve também incluir-se a locação de direitos menores como o de superfície; e

b) Se, caso se confirme a sujeição ao referido regime de isenção do IVA, é possível renunciar a esta isenção nos termos do artigo 12.º, n.º 4, do CIVA e do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, constante do anexo do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que prevê a sua aplicação a "contrato que tenha por objeto a transmissão de direito de propriedade do imóvel ou a sua locação" [cf. Artigo 2.º, n.º 1, c)].

II - Enquadramento jurídico-tributário

11. Cumpre, desde logo notar, que no presente pedido de informação vinculativo não será objeto de análise a incidência, em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, da figura jurídica da transmissão de um direito de superfície (figura parcelar do direito de propriedade).

12. De todo o modo, no caso, tal não assume relevância no enquadramento da operação em sede de IVA.

13. Cumpre, também chamar a atenção, para o facto de o entendimento veiculado na presente informação vinculativa assentar exclusivamente na descrição das operações que constam na minuta anexa (Caderno de Encargos), pelo que qualquer alteração às referidas operações poderá implicar que o entendimento aqui propugnado não seja aplicável.

II.1 Subcessão de direito de superfície, para a construção, instalação e exploração de um estabelecimento hoteleiro.

A) Caderno de encargos

14. Decorre do Caderno de Encargos que o mesmo compreende as cláusulas a incluir em contrato a celebrar cujo objeto é a subcessão do direito de superfície (o "Contrato") sobre a área correspondente aos Módulos 4 e 5 do [], aos respetivos espaços exteriores e respetivo subsolo, devidamente identificados no Anexo I ao Caderno de Encargos (o "Direito de Superfície"), tendo em vista o desenvolvimento de projetos, a construção, a instalação e a exploração de um estabelecimento, composto por estabelecimento(s) hoteleiro(s) (a "Unidade Hoteleira"), comércio e serviços (lojas e escritórios) e respetivas valências associadas, estacionamento subterrâneo e espaços exteriores, com as características mínimas especificadas no Anexo II ao Caderno de Encargos (o "Estabelecimento").

15. De harmonia com a Cláusula 5.ª, a Requerente por meio do Contrato, na qualidade de cessionária originária do Direito de Superfície, subcede o Direito de Superfície à sociedade [X], S.A., NIF ., (a "Subcessionária"), que o aceita, pelo período de 65 (sessenta e cinco) anos, ficando esta, durante aquele período, titular do Direito de Superfície para a construção, instalação e exploração do Estabelecimento, no âmbito da relação contratual estabelecida entre a Requerente e Subcessionária.

16. O Direito de Superfície subcedido nos termos do Contrato destina-se exclusivamente à construção, instalação e exploração, exclusivamente por conta e risco da Subcessionária, do Estabelecimento, com as características qualitativas, físicas, técnicas e construtivas mínimas que se encontram especificadas no Anexo II ao Caderno de Encargos (cf. Cláusula 7.2 do Contrato).

17. Como contrapartida da subcessão do Direito de Superfície objeto do presente Contrato, a Subcessionária pagará à Requerente uma renda anual (cânone superficiário) durante a vigência do Contrato (cf. Cláusula 11.1 do Contrato).

18. Resulta da Cláusula 13.1 do Contrato que a parcela de terreno sobre a qual incide o Direito de Superfície será entregue à sociedade contratante na data de outorga do Contrato, no estado e condições em que se encontre, sem ónus ou encargos reais ou obrigacionais, salvo os decorrentes da sua integração no património imobiliário do Estado e da Requerente, e desocupada de pessoas e bens móveis.

19. Por último, decorre da Cláusula 15.1 do Contrato que é da exclusiva responsabilidade da Subcessionária a obtenção, manutenção e custeio de quaisquer licenças, autorizações ou comunicações prévias necessárias à execução de quaisquer obras nas áreas sobre as quais incide o Direito de Superfície e, bem assim, ao exercício das atividades a desenvolver. Suportando a mesma, ainda, todos os encargos relacionados com o uso das áreas sobre as quais incide o Direito de Superfície, incluindo os relativos à execução de obras destinadas à instalação do Estabelecimento, bem como os relacionados com a respetiva exploração (cf. Cláusula 16.1 do Contrato).

B) Enquadramento da operação em apreço

20. No caso em apreço, cumpre aferir o enquadramento em sede de IVA de um Contrato a celebrar que tem por objeto a subcessão do Direito de Superfície, tendo em vista a construção, instalação e exploração do Estabelecimento, pelo período de 65 (sessenta e cinco) anos.

21. Ora, começa por resultar do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens (artigo 4.º, n.º 1).

22. Já de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo Código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

23. Sendo que dúvidas não subsistem que a operação em apreço consubstancia uma prestação de serviços localizada em território nacional, efetuada a título oneroso, por dois sujeitos passivos no exercício habitual da sua atividade, pelo que é tributada em sede de IVA.

24. Cumprindo aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 29), do CIVA, sendo condição necessária tratar-se de uma locação, ou, se eventualmente se trata de uma cedência de exploração de estabelecimento comercial, excluída desta isenção nos termos da subalínea c) desta alínea 29), não sendo relevante, para este efeito, a denominação e forma jurídica adotada pelas partes, mas sim o seu conteúdo.

25. Assim, em termos de legislação nacional, determina o artigo 1022.º do Código Civil (adiante também designado de "CC") que «Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição», assumindo a denominação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis (artigo 1023.º deste código), podendo o arrendamento ser para fins habitacionais ou não habitacionais, sendo que, se nada for estipulado, o local arrendado deve ser gozado no âmbito das suas aptidões em conformidade com a licença de utilização (artigo 1067.º do mesmo código).

26. Já na cedência de exploração de estabelecimento (locação de estabelecimento), atualmente regulada no artigo 1109.º e seguintes do CC, dá-se a transferência temporária e a título oneroso do gozo ou exploração de um estabelecimento (por exemplo, comercial) como unidade económica, implicando também a cedência do gozo do imóvel no qual o estabelecimento se encontra instalado, dado que integra aquela unidade económica.

27. No caso em apreço, conforme já verificado, é a subcessionária exclusivamente responsável (sua conta e risco), pela construção e instalação para posterior exploração do estabelecimento (unidade hoteleira), nas áreas correspondentes ao direito de superfície da subcedente/ Requerente, (cf. Cláusula 7.2 do Contrato).

28. De igual forma, é a mesma exclusivamente responsável pela obtenção, manutenção e custeio de quaisquer licenças, autorizações ou comunicações prévias necessárias à execução de quaisquer obras, bem como, pelos encargos relacionados com o uso das áreas sobre as quais incide o Direito de Superfície (cf. Cláusulas 15.1 e 16.1 do Contrato).

29. Para além de que, como decorre da Cláusula 13.1 do Contrato, o espaço sobre a qual incide o Direito de Superfície é uma "parcela de terreno" desocupada de pessoas e bens móveis.

30. Resulta do referido, que o objeto do Contrato é um imóvel que não se encontra provido de bens materiais indispensáveis à sua utilização como um estabelecimento, designadamente móveis, máquinas, utensílios que tornem viável, para o arranque de uma exploração comercial, não consubstanciando dessa forma uma cessão onerosa de um estabelecimento, mas sim, uma cedência de utilização de um imóvel, ou seja, uma locação.

31. Ora, prescreve a alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excepcionando desta isenção:

as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo [subalínea a)];

a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subalínea b)],

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 [subalínea c)],

a locação de cofres-fortes [subalínea d)],

a locação de espaços para exposições ou publicidade [subalínea e)].

32. Esta norma resulta da transposição do artigo 135.º, n.ºs 1, alínea l) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11), que dita que:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...)

l) A locação de bens imóveis.

2. Não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:

a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;

b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;

d) A locação de cofres-fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.º 1.»

33. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução, o que se entende por locação, não tendo também sido conferida competência aos Estados-membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, o que significa que temos que recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (adiante também designado de "TJUE") nesta matéria.

34. Antes, porém, cumpre notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA, para além de consubstanciarem derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, constituem conceitos autónomos de direito da União Europeia, pelo que devem ser objeto de interpretação estrita, não podendo, contudo, aquelas isenções serem interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos [Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão (Ac.) de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Ac. de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16].

35. Aliás, recentemente, o TJUE considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos

vários direitos nacionais [Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17].

36. Ora, grosso modo, considera o TJUE que estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, (iii) por um determinado prazo, (iv) em contrapartida de uma renda [Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31].

37. A locação deve, assim, traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada ao decurso do tempo e não gerando qualquer valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa [Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23].

38. Como bem sintetiza o TJUE no Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18, que teve lugar no âmbito de um pedido de decisão prejudicial efetuado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), relativamente ao enquadramento de IVA de um contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas:

«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).

20. Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.

21. Assim, conforme o Tribunal de Justiça já declarou, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).

22. Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando o para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do benefício da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C 532/11, EU:C:2012:720, n.º 29).»

39. Assim, com base na jurisprudência do TJUE, considera a AT que:

a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo;

a isenção da locação do imóvel não é afastada no caso de a mesma ser precedida de obras de construção com vista à adaptação às necessidades da arrendatária (construção "feita à medida"), e que antecedem a locação; estas consubstanciam, quanto muito, prestações acessórias em relação à operação principal (locação), dado que não constituem para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, pelo que têm o

mesmo tratamento fiscal que a prestação principal;

a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA]; porém, se aqueles não puderem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto;

a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que lhe estão associadas e que dela não podem ser dissociadas; se puderem ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente;

as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

40. Ora, no caso em apreço, verificam-se as características da locação, tratando-se de uma mera colocação passiva do imóvel à disposição da subcessionária do Direito de Superfície, em contrapartida de uma renda (cânone superficiário) ligada ao mero decurso do tempo, sem ser acompanhada de qualquer equipamento ou serviço que extravase a locação e sem gerar qualquer vantagem acrescida à subcessionária, ainda que aí venha a ser exercida a exploração de um estabelecimento hoteleiro, na medida em que se trata de uma operação dissociada da aqui em causa.

41. Assim, respondendo diretamente à primeira questão, no que ao IVA respeita, a operação em apreço consubstancia uma colocação passiva de um espaço à disposição da subcessionária do Direito de Superfície, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, independentemente da denominação e forma jurídica adotada pelas partes, pelo que beneficia da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 29), do CIVA, o que determina que sobre a renda a auferir pela Requerente não deverá incidir IVA.

42. Importa advertir que a Requerente não se encontra registada pela atividade de locação de bens imobiliários pelo que, se efetivamente vai exercer essa atividade, deverá, nos termos do artigo 32.º do CIVA, proceder à entrega de uma Declaração de Alterações de Atividade, acrescentando o exercício da mesma.

II.2 Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis

43. Conforme já explanado, o artigo 9.º, alínea 29), do CIVA prevê a isenção do imposto sobre o valor acrescentado na locação de bens imóveis.

44. No entanto, embora aquela disposição legal preveja a isenção do IVA na locação de bens imóveis, é possível renunciar à mesma, nos termos e condições previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 12.º do CIVA.

45. Assim, o exercício da opção pela tributação, em resultado da renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5, do artigo 12.º do CIVA, obedece, em conformidade com o estipulado no n.º 6 do referido artigo, aos termos e condições estabelecidos em legislação especial, ou seja, ao estabelecido no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que aprovou e publicou em anexo o "Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis" (doravante "Regime da Renúncia"), cuja aplicação foi objeto de esclarecimento através do Ofício-Circulado n.º 30099, de 09/02/2007, da Direção de Serviços do IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças, no endereço eletrónico: www.portaldasfinancas.gov.pt.

46. O artigo 2.º n.º 1 do Regime da Renúncia, estabelece as seguintes condições objetivas para que a renúncia à isenção seja admitida nas operações relativas a bens imóveis:

- a) o imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;
- b) o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida

- a respetiva inscrição, e não se destine a habitação;
- c) o contrato tenha por objeto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;
- d) o imóvel seja afeto a atividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições; e
- e) no caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a vinte e cinco avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.
47. Quanto às condições subjetivas estão previstas no artigo 3.º do Regime da Renúncia.
48. Os sujeitos que reúnam as condições objetivas e subjetivas para o exercício da renúncia à isenção e que pretendam optar por essa renúncia devem cumprir as formalidades descritas no artigo 4.º do citado Regime da Renúncia à isenção.
49. Assim, caso a Requerente reúna as referidas condições de renúncia e exerça tal opção, a renúncia opera no momento em que seja celebrado o contrato de locação do imóvel, desde que na posse de um certificado de renúncia válido (previamente obtido), passando a estar obrigada ao cumprimento das obrigações previstas na legislação do IVA, conforme previsto no artigo 5.º e seguintes do Regime da Renúncia.
50. Aqui chegados, a segunda questão colocada é a de saber se, estando a operação em apreço (subcessão do Direto de Superfície) isenta de imposto face ao previsto no artigo 9.º, alínea 29), do CIVA, é possível, renunciar a esta isenção nos termos do artigo 12.º, n.º 4, do CIVA, face ao previsto no seu artigo 2.º, n.º 1, alínea c) do Regime da Renúncia.
51. Decorre do Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis que o imóvel identificado no presente pedido, propriedade da Requerente, é um prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo "AB", fração "CD", da freguesia de (...), concelho de (...) (x.), com x pisos, cuja afetação é serviços.
52. No entanto, refere a Requerente na petição do presente pedido de informação que " detém ainda o direito de superfície perpétuo e gratuito dos terrenos afetos à construção dos módulos 4 e 5 do []".
53. Ora, face ao referido pela Requerente e ao objeto do Contrato (Caderno de Encargos) dúvidas não subsistem que os terrenos em questão são para construção, no caso, de uma unidade hoteleira.
54. Como tal, conclui-se, que face ao previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Regime da Renúncia, a renúncia à isenção não é admitida no caso de locação de terrenos para construção.