

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 794/2014-T

Tema: IVA – Direito à dedução

## ACÓRDÃO ARBITRAL

O árbitro José Pedro Carvalho (Presidente), o árbitro Paulo Ferreira Alves e o árbitro António Nunes dos Reis (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 13 de Fevereiro de 2015, acordam no seguinte:

### I – RELATÓRIO

#### A – PARTES

No dia 28 de Novembro de 2014 **A...**, **S.A.**, pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., Lote ....., 3.º, ... -... Lisboa, doravante designada por Requerente ou sujeito passivo, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição deste Tribunal Arbitral Coletivo, sendo Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)** (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro), doravante, designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, no dia 01-12-2014, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributária e Aduaneira no dia 16-02-2014, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como árbitros o Exmo. Dr. José Pedro Carvalho (Presidente), o Exmo. Dr. Paulo Ferreira Alves e o Exmo. Dr. António Nunes dos Reis, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 28-01-2015 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo ficou regularmente constituído em 13-02-2015.

Assim, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído, sendo materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

Ambas as partes concordam com a realização da dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (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).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

## B – PEDIDO

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto Sobre o Valor Acrescentado n.ºs. ... e ..., que fixaram um imposto global a pagar de 135.383,00€ (cento e trinta e cinco mil trezentos e oitenta e três euros).

## C – CAUSA DE PEDIR

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega, com vista a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), em síntese, o seguinte:

A Requerente sustenta ter sido notificada, por ofício n.º ..., de 26 de Setembro de 2014, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o ato tributário consubstanciado na liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º ... e na liquidação de juros compensatórios n.º ..., ambas datadas de 22 de outubro de 2013, com referência ao período 0906T.

A Requerente alega que é uma sociedade anónima de direito português que, à data a que os factos se reportam, o ano de 2009, desenvolvia a sua atividade na área da realização, promoção e gestão de investimentos imobiliários, incluindo a compra e venda de imóveis, para si ou para revenda, e ainda o exercício da atividade de exploração, gestão e arrendamento de imóveis, próprios ou alheios, bem como o exercício de atividades conexas ou afins do seu objeto, encontrando-se inscrita com o CAE n.º 68100.

Sustenta a Requerente que na sequência da cisão da sociedade B..., SA, resultou, entre outros, o destaque do património constituído pelo conjunto de frações autónomas que compõem o empreendimento “C...” ou C... foi constituída a ora Requerente, sendo o capital social desta constituído pelo referido património.

Do empreendimento “B...” alega a Requerente que celebrou um contrato de arrendamento para as frações BE, BH, AWA, AWB, AWD, AWE, KW, KX, KY, KZ, LA, LB, LC, LD, OP, OQ, OR, OS, OT, OU, OV, KF, KV, LU, LW, LV, JL, JM, FZ, GA e GB, GC, e que à exceção das frações JL e JM, nenhuma das frações havia sido arrendada desde a construção daquele empreendimento e que tal contrato de arrendamento foi celebrado após o deferimento da renúncia à isenção do IVA, prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA, do artigo 5.º do regime de renúncia à Isenção do IVA nas operações relativas a imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

Mais defende a Requerente que às frações foram pela primeira vez arrendadas, e indicadas na declaração periódica respeitante ao período de junho de 2009, e deduziu o IVA suportado com a sua construção, no valor global de € 116.292,00.

Sustenta a Requerente pela ilegalidade do ato tributário por violação do prazo para exercício do direito à dedução, e nos termos da legislação aplicável a data relevante para aferir do nascimento de tal direito na esfera do sujeito passivo é o momento em que se concretiza a renúncia à isenção.

Sustenta a Requerente que uma vez adquirido o direito a deduzir o imposto suportado com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo, este dispõe de quatro anos para o deduzir, a partir do momento em que a renúncia à isenção produz os seus efeitos.

Defende a Requerida o ato tributário aqui reclamado é ilegal, por violação dos artigos 19.º e 98.º, n.º 2, do Código do IVA, bem como da Sexta Diretiva Comunitária.

Sustenta que constitui matéria assente na doutrina e, sobretudo, na jurisprudência comunitária que o momento determinante para a aquisição do direito à dedução do IVA é o momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

Como pedido subsidiário a Requerida alega, se for entendido pelo presente tribunal coletivo, que o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, não ser aplicável no caso sempre se deverá considerar que a Requerente se encontrava em tempo para deduzir parcialmente o imposto suportado, uma vez que se encontrava dentro do prazo previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA.

Mais defende na sua argumentação do pedido subsidiários, que por força do disposto no n.º 1 do artigo 8.º e do artigo 13.º, ambos do Decreto-Lei n.º 21/2007, o regime da regularização do IVA relativas a bens do ativo imobilizado por motivo de alteração da atividade, sendo o legislador faz depender a dedução do IVA suportado com a construção das frações arrendadas dos seguintes pressupostos: a) Alteração de atividade, isto é, passar a exercer uma atividade sujeita e não isenta de IVA; e b) As frações terem sido concluídas nos 19 anos civis seguintes à alteração da atividade.

Nestes termos, a Requerente sustenta pela, a alteração de atividade, para efeitos de IVA, ocorreu em cumprimento do previsto nos n.º 2 do artigo 12.º do Código do IVA, e desse modo, resulta claro da legislação aplicável e da jurisprudência comunitária que o conceito “*alteração de atividade*” tem daqui resultado que o exercício da opção de renúncia à isenção do IVA configura, para efeitos deste imposto, uma efetiva alteração de atividade. de ser interpretado dentro dos princípios e que regem o imposto.

Assim, uma vez cumprido o disposto no regime previsto para a renúncia à isenção de IVA nas operações relativos a bens imóveis, a Requerente procedeu à respetiva entrega da declaração alterações, exercendo a opção de renunciar à isenção de IVA.

Sustenta a Requerente que ao conceder um tratamento diferenciado, alicerçado no impedimento de acesso ao regime de regularização do IVA suportado com a construção de bens do ativo imobilizado, a AT ultrapassa os limites do seu poder de apreciação e a desvirtuar o previsto nos artigos 22.º a 25.º do Código do IVA, e procede a violação dos princípio da neutralidade e do princípio geral da igualdade de Tratamento.

Mais defende que a AT violou a exigência da aplicação correta, simples e uniforme do direito à dedução do imposto suportado no exercício da sua atividade pela ora Requerente, na qualidade de sujeito passivo, sustentando que nenhuma razão objetiva ou de direito impõe ou permite uma diferenciação no acesso ao direito de opção pela tributação em IVA das operações de locação de imóveis entre: (i) uma sociedade que poder deduzir na íntegra o IVA suportado com a construção das frações locadas e a cuja isenção de tributação renunciou, desde que não tenham decorrido mais de 4 anos; e (ii) Uma sociedade não poderá efetuar a dedução parcial do IVA suportado com a construção das frações locadas e a cuja isenção de tributação renunciou, pelo facto de terem decorrido mais de 4 anos e menos de 20 anos.

Argumenta a Requerente que ao admitir-se como válido o entendimento da AT, no segundo caso, a sociedade não pode deduzir o IVA suportado por, entre o período de que mediou entre a construção das frações e o nascimento do direito à dedução, terem decorrido mais de 4 anos.

O que constitui no entender da Requerente, uma grosseira violação do princípio da neutralidade e do princípio geral da igualdade de tratamento, corolário daquele, e uma grave violação do princípio constitucional da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, aplicável à Requerente por força do n.º 2 do artigo 12.º da CRP.

Relativamente ao segundo requisito, entende a Requerente que prova nos autos que o empreendimento ficou concluído em 2001, pelo que, tendo a Requerente deduzido o IVA suportado com a construção das frações acima identificadas em 2009, está amplamente cumprido o referido prazo de 19 anos.

Assim, de acordo com o disposto no artigo 25.º do Código do IVA, no que respeita aos bens imóveis, o direito à dedução do imposto suportado a montante deve ser proporcional ao número de anos que faltam para completar vinte anos contados a partir do ano da ocupação dos imóveis.

Mais refere que de acordo com este método, e em conformidade com o disposto no artigo 19.º do Código do IVA, através de uma operação aritmética de subtração ao imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (*outputs*) e identificável nas respetivas faturas, pode deduzir-se o imposto suportado nas compras e outros gastos (*inputs*).

Sustentando, que não se trata, portanto, de um benefício fiscal que possa ser limitado, mas, isso sim, de elemento constitutivo do princípio de tributação em sede de IVA.

Mais defende a Requerente no que respeita ao artigo 25.º do Código do IVA, a aludida norma consagra os casos de imposto contido em bens do ativo imobilizado com caráter duradouro cujo IVA não foi deduzido, em virtude de o sujeito passivo praticar operações isentas à data da aquisição, e que a norma em apreço permita a dedução relativa aos bens do ativo imobilizado, pois, *a contrario*, o sujeito passivo estaria a liquidar IVA com relação a operações ativas em cujo montante estaria incluído parte do valor dos aludidos bens duradouros com parcelas de imposto não deduzidas.

Alega a Requerente que nesses termos, deve proceder-se *pro rata temporis*, o que significa, no caso dos bens imóveis adquiridos ou concluídos no ano da alteração do regime de tributação e nos dezanove anos civis anteriores, determinar a parcela de imposto não

inicialmente deduzido em proporção do tempo de utilização do bem que falta para completar o período de vinte anos a partir do ano da ocupação dos bens.

Defende que tendo decorrido 8 anos desde a conclusão da construção do C... e a data em que o IVA suportado com a construção das frações em questão foi deduzido, sempre se deverá aceitar como IVA dedutível a quantia de € **69.775,20** , porquanto corresponde à parcela de imposto proporcional aos 12 anos que faltam para completar o período de 20 anos.

Termina a sua argumentação a Requerente, sustentando pela improcedência dos argumentos aduzidos pela AT em sede de inspeção tributária, dado não subsistirem razões que justifiquem a limitação do direito a deduzir o imposto suportado com a construção das frações em apreço, por força da renúncia à isenção de IVA.

#### D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

Sustenta a Requerida, que o presente pedido de pronúncia arbitral deduzido na sequência da notificação à Requerente da decisão de indeferimento, de 25-09-2014, da reclamação graciosa que havia apresentado em 17-04-2014, contra a liquidação adicional de IVA nº ..., referente ao período de Junho de 2009 e respetiva liquidação de juros compensatórios.

Alega a Requerida, que o referido pedido de pronúncia arbitral, a Requerente formula o pedido expresso de declaração de ilegalidade da referida liquidação sendo, no entanto, notório, por tudo o que expõe ao longo do referido pedido, que aquilo que de facto pretende é a regularização do imposto suportado durante a construção dos imóveis e concluída em 2001, arrendados a favor de outros sujeitos passivos, tendo, relativamente aos mesmos, operado a renúncia à isenção prevista no nº 4 do artigo 12º do Código do IVA.

Assim, verifica-se que o pedido (imediato) formulado pela Requerente se dirige à condenação da Administração Tributária ao reconhecimento do direito à regularização do IVA suportado na construção das frações autónomas arrendadas e objeto de renúncia à isenção.

Defende a Requerida a factualidade que subjaz ao pedido radica no facto de, no período de tributação referente a Junho de 2009, aquela ter deduzido o imposto alegadamente suportado na construção dos imóveis, construção cuja conclusão se verificou no ano de 2001.

Alega a Requerida que a Requerente iniciou a sua atividade em 28-12-2004, na sequência da cisão da B... ocorrida em 24-12-2004 e que consistiu no destaque de parte do património desta, para com ele constituir três novas sociedades, uma das quais a própria Requerente, e à data da cisão, se encontravam em vigor contratos de arrendamento celebrados pela sociedade B... nos quais operou a renúncia à isenção, tendo sido emitidos os respetivos certificados de renúncia.

Mais alega que os referidos contratos se mantiveram pela ora Requerente nos seus precisos termos, ocorrendo, tão só, a alteração do novo titular do imóvel, embora, algumas frações autónomas que passaram a ser propriedade da Requerente ainda não tinham sido objeto de qualquer contrato de arrendamento.

Assim, os primeiros contratos relativos a esses imóveis vieram a ser celebrados pela ora Requerente, no ano de 2009.

Indica a Requerente que os sujeitos passivos que celebrem contratos de locação, de prédios urbanos ou frações autónomas dos mesmos, com locatários que tenham a qualidade de sujeitos passivos do imposto que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que lhes confirmem o direito à dedução, podem renunciar à isenção estabelecida nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do Código do IVA, de acordo com o previsto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 12.º do mesmo código.

Mais defende que o n.º 6 do artigo 12.º determina que os termos e condições em que se processa a renúncia são estabelecidos em legislação especial, regulamentação efetuada

pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro (Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações relativas a Imóveis), e de acordo com o previsto no *Regime de Renúncia à Isenção*, para que esta se verifique é necessário que todos os pressupostos e condições previstos nos n.ºs 2 e 3 do seu artigo 5.º estejam preenchidos.

Suporta a Requerida que nos termos do o n.º 2 do artigo 8.º do *Regime de Renúncia à Isenção* define que os locadores podem deduzir o IVA relativo ao bem imóvel na declaração do período de imposto posterior àquele em que operou a renúncia, tendo em conta o prazo de caducidade do referido direito estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.

E assim no caso dos presentes autos, o direito à dedução do imposto suportado na construção do imóvel, objeto de locação, só poderia ter ocorrido se a renúncia se tivesse verificado até 2005, o que não aconteceu.

Mais defende que o Regime de Renúncia à Isenção, consagrado em 2007, estabelece que o referido direito de renúncia só se pode concretizar no momento da celebração do contrato de locação.

Sustenta a Requerida que foram emitidas licenças de utilização n.ºs .../2001 e .../2001 pela Câmara Municipal de Sintra, donde se conclui que o empreendimento se encontra concluído desde o ano de 2001, e a licença de construção foi emitida no ano de 1999, pelo que a construção do imóvel composto pelas referidas frações terá decorrido durante dois anos.

A fundamentar a sua posição a Requerida no âmbito dos presentes autos, alega que o direito à dedução nasceu no momento da celebração do contrato de locação – 2009 – e, relativamente ao IVA suportado na construção dos referidos imóveis, que não tivesse caducado no prazo dos quatro anos estabelecidos no n.º 2 do artigo 91.º do Código do IVA, pelo que, o referido prazo de caducidade do direito à dedução teria como limite o imposto incorrido a partir do ano de 2005.

Mais refere, se tiver em consideração a entrada em vigor do referido regime, tal prazo nunca poderia situar-se aquém do ano de 2003.

Entende a Requerente que a Requerida não tem direito a deduzir o imposto suportado na construção das referidas frações por caducidade do referido direito já que, o prazo de quatro anos contar-se-ia a partir de um dos seguintes momentos: a) emissão da fatura relativa à prestação de serviços de construção; b) caso o prazo legal da emissão da fatura não tenha sido respeitado, até ao quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto se mostra devido nos termos do artigo 7º do Código do IVA (artigo 36º, n.º), ou c) se a prestação de serviços der lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão de fatura, no momento de recebimento desse pagamento, pelo montante recebido.

Defende que em qualquer dos casos referidos, o direito à dedução do IVA suportado na construção das frações a que se reportam os presentes autos, há muito que havia caducado.

Termina a Requerente defendendo que também não será de acolher o pedido subsidiário da ora Requerente e que se reporta à regularização parcial do imposto peticionada nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 25º do Código do IVA, pelo o direito de renúncia à isenção prevista no nº 4 do artigo 12º do Código do IVA não consubstancia uma alteração de atividade que possibilite a dedução do imposto nos termos previstos na alínea b) do nº 1 do artigo 25º do Código do IVA, e defende a Requerida que sempre terá de se concluir pela impossibilidade legal de se proceder à referida regularização atento o disposto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro.

Termina a Requerida a sua fundamentação concluído no sentido de o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, tudo com as devidas e legais consequências.

## E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar que a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão efetuou-se com base na prova documental e tendo em conta os factos alegados.

Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

A Requerente foi notificada dos atos tributários de liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado e juros compensatórios n.ºs. ... no valor de 116.292,00€ de 22-10-2013 referente ao período de 2009/06T com data limite de pagamento em 31/12/2013 e n.º ... no valor de 19.091,00€ de 22-10-2013 referente ao período de 2009/06T com data limite de pagamento em 31/12/2013 que fixou um imposto global a pagar de 135.383,00€.

A Requerente foi notificada da Ordem de Serviço n.º OI ..., dos Serviços de Inspeção tributária, que, após o procedimento de inspeção, e nos termos constantes do respectivo relatório que aqui se dá por integralmente reproduzido<sup>1</sup>, consideraram que a Requerente deduziu indevidamente o IVA suportado com a construção do “C...”, no montante de 116.292,00€.

A Requerente apresentou reclamação graciosa em 17-04-2014, a qual foi atribuída o número ... 2014 ....., e exerceu o seu direito de audição.

A AT indeferiu a reclamação graciosa pelo ofício n.º ..., de 26 de setembro de 2014.

A Requerente é uma sociedade anónima de direito português cujo objeto social consiste na realização, promoção e gestão de investimentos imobiliários, incluindo a compra e venda de imóveis, para si ou para serem objeto de revenda, e ainda a o exercício da atividade de exploração, gestão e arrendamento de imóveis, próprios ou alheios, bem como o exercício de atividades conexas ou afins do seu objeto, encontrando-se inscrita com o CAE n.º 68100.

Na sequência da cisão da sociedade B..., SA, (NIF:...) em 24-12-2004 resultou a criação da ora Requerente, que iniciou a sua atividade em 28-12-2004, e no qual o seu património foi constituído pelo conjunto de frações autónomas que compõem o empreendimento “C...”.

À data da cisão, se encontravam em vigor em algumas das frações contratos de arrendamento celebrados pela sociedade B... nos quais operou a renúncia à isenção.

---

<sup>1</sup> Que deverá acompanhar todas as notificações legalmente obrigatórias da presente decisão, com exceção das dirigidas às partes, que dele têm conhecimento pessoal.

A Requerente celebrou um contrato de arrendamento em 2009 sobre as frações BE, BH, AWA, AWB, AWD, AWE, KW, KX, KY, KZ, LA, LB, LC, LD, OP, OQ, OR, OS, OT, OU, OV, KF, KV, LU, LW, LV, JL, JM, FZ, GA e GB, GC.

À exceção das frações JL e JM, nenhuma das frações sobreditas havia sido arrendada desde a construção do empreendimento que integravam.

Tal contrato de arrendamento foi celebrado após o deferimento da renúncia à isenção do IVA, prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA.

No que concerne às frações arrendadas pela primeira vez, a Requerente, na declaração periódica respeitante ao período de junho de 2009, deduziu o IVA suportado com a sua construção, no valor global de € 116.292,00.

A construção das fracções em questão ficou concluída, pelo menos, no ano de 2001.

Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se registada como sujeito passivo misto, de periodicidade mensal, a partir de 01-01-2007.

Foram emitidas licenças de utilização n.ºs .../2001 e .../2001 pela Câmara Municipal de Sintra, sobre o empreendimento “C...”.

#### F- FACTOS NÃO PROVADOS

Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

## G- QUESTÕES DECIDENDAS

Atenta às posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constitui questão central dirimenda a seguinte, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

O pedido da Requerente, que seja a questão previamente submetida ao Tribunal de Justiça da União Europeia, por via do mecanismo do reenvio prejudicial previsto na alínea b) do artigo 234.º do Tratado de Roma.

A declaração de ilegalidade dos atos tributários sobre o Imposto Sobre o Valor Acrescentado n.ºs. ... e ..., alegada pelo Requerente.

O pedido subsidiário apresentado pela Requerente, para deduzir parcialmente o imposto de IVA suportado no valor de € 69.775,20.

## H- MATÉRIA DE DIREITO

Não obstante entender “*tratar-se de matéria suficientemente concludente à face do direito comunitário e da jurisprudência*” formula a Requerente um pedido de reenvio prejudicial, no sentido de saber se:

“A faculdade concedida aos Estados -Membros para estabelecerem as regras do exercício do direito à opção pela tributação da locação de bens imóveis e de restrição do âmbito de tal direito prevista no n.º 2 do artigo 137.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, pode ser interpretada no sentido de – em caso do exercício da opção pela tributação – excluir a aplicação do regime da regularização do IVA suportado com a aquisição ou construção de bens (imóveis) do ativo imobilizado, o qual se encontra previsto nos artigos 184.º a 192.º da mencionada Diretiva Comunitária.”.

Para que seja pertinente a interpelação do TJUE em sede de reenvio prejudicial, é, evidentemente, necessário, antes de mais, que a pergunta a formular tenha relevância na matéria a decidir no processo.

Ora, ressalvado o devido respeito, não é isso que ocorre, no caso *sub iudice*.

Com efeito, apenas faria sentido formular a questão suscitada pela Requerente se se concluisse, previamente, que a legislação nacional exclui “*a aplicação do regime da regularização do IVA suportado com a aquisição ou construção de bens (imóveis) do ativo imobilizado, o qual se encontra previsto nos artigos 184.º a 192.º da mencionada Diretiva Comunitária.*”.

Ora, não sendo esse o caso, como se verá de seguida, não fará qualquer sentido o requerido reenvio prejudicial.

Efectivamente, mesmo na interpretação sustentada pela AT, não se verifica a questionada exclusão “*do regime da regularização do IVA suportado com a aquisição ou construção de bens (imóveis) do ativo imobilizado*”. Com efeito, a interpretação propugnada pela AT não exclui a aplicação de tal regime, mas, unicamente, incide sobre as limitações e condicionamentos (prazo e demais pressupostos) da regularização, integrantes do regime em questão.

Ou seja: não serão sustentáveis dúvidas razoáveis de que o Direito Comunitário comporta, relativamente ao regime de regularização em questão, a admissibilidade limitações e condicionamentos, ligadas aos prazos de dedutibilidade, ao enquadramento das actividades, entre outros. E o que está em causa no processo, é, unicamente, a interpretação e delimitação da extensão desses condicionamentos, e não, em caso algum, a possibilidade de exclusão, pura e simples, da faculdade de “*aplicação do regime da regularização do IVA suportado com a aquisição ou construção de bens (imóveis) do ativo imobilizado*”, no caso “*do exercício do direito à opção pela tributação da locação de bens imóveis*”.

Assim, e face ao exposto, indefere-se o requerido reenvio prejudicial.

\*

Posto isto, pede a Requerente a declaração de ilegalidade dos atos tributários sobre o Imposto Sobre o Valor Acrescentado n.ºs. ... e ..., porquanto, na sua opinião, “*que uma vez adquirido o direito a deduzir o imposto suportado com a aquisição de bens e serviços*”

*para o exercício da atividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo , este dispõe de quatro anos para o deduzir , a partir do momento em que a renúncia à isenção produz os seus efeitos”, pelo que “que o ato tributário aqui reclamado é ilegal , por violação dos artigos 19.º e 98.º, n.º 2, do Código do IVA, bem como da Sexta Diretiva Comunitária.”.*

Vejam os.

Dispõe o artigo 98.º/2 do CIVA, na redação aplicável<sup>2</sup>, que:

“Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.”

Pretende a Requerente que, uma vez que o direito à dedução apenas se formou, na sua esfera jurídica, com a renúncia ao regime de isenção, efectivada a 01-01-2007, aquela disporia de 4 anos, contados desde essa data, para deduzir o IVA suportado, anteriormente, com a construção dos edifícios que arrendou.

Ressalvado o respeito devido, não se concorda com a leitura do quadro normativo em questão, apresentada pela Requerente.

Com efeito, e desde logo, a norma do artigo 98.º/2 do CIVA, mencionada pela Requerente, reporta-se à revisão oficiosa do imposto – situação que não está em causa no presente processo – e não ao exercício do direito à dedução.

Por outro lado, e por isso mesmo, a norma em causa não dá resposta à questão de saber qual o momento em que nasce o direito à dedução, a partir do qual se contará o prazo de 4 anos, ali fixado.

A resposta a essa questão, não se encontra, igualmente, no artigo 19.º do CIVA, mas, antes, no artigo 22.º do mesmo, que dispõe no seu n.º 1 que “*O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível*”. Ou seja, o direito à dedução nasce no momento e que o imposto dedutível se torna exigível.

---

<sup>2</sup> Dada pelo Decreto-Lei 102/2008.

Daqui decorre que – por princípio – o imposto que se tornou exigível em momento anterior à aquisição da qualidade de sujeito passivo de IVA, ou, para o que caso importa, em momento em que um sujeito passivo daquele imposto se encontre ao abrigo de um regime de isenção, não será dedutível, ainda que, no futuro, a entidade que suportou o imposto em questão, adquira a qualidade de sujeito passivo do imposto ou renuncie ao regime de isenção.

Corroborando o que vem de se dizer, e com directa relevância para a apreciação a fazer no caso *sub iudice*, está, por exemplo, o regime estabelecido no artigo 25.º do CIVA, na redação aplicável<sup>3</sup>. Com efeito, se, como pretende a Requerente, passando-se do regime de isenção para um regime de sujeição, se pudesse deduzir, todo o imposto deduzido no passado, ilimitadamente, com repercussão na actividade exercida, não seria necessário, por redundante, o regime (entre outros) do artigo referido.

Por outro lado, não se vislumbra, neste quadro normativo, qualquer violação da directiva comunitária.

Deste modo, e face ao exposto, considera-se que, ao contrário do arguido pela Requerente, o ato tributário aqui em crise não é ilegal, por violação dos artigos 19.º e 98.º, n.º 2, do Código do IVA, bem como da Sexta Directiva Comunitária, improcedendo, por isso, o pedido principal da Requerente.

\*

Subsidiariamente, e para a “hipótese de (...) se considerar (...) que o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, não é aplicável ao caso em apreço”, entende a Requerente que se deverá considerar que aquela “se encontrava em tempo para deduzir parcialmente o imposto suportado, uma vez que se encontrava dentro do prazo previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA”.

Vejamos.

---

<sup>3</sup> Embora o artigo 2.º do Decreto-Lei 102/2008 o tenha renumerado como artigo 24.º-A, o certo é que na republicação do IVA efectuada no mesmo Decreto-Lei o mesmo aparece como artigo 25.º.

Dispunha o artigo 25.º do CIVA, na redação aplicável, que:

“1 - Se, por motivo de alteração da actividade ou por imposição legal, os sujeitos passivos passarem a praticar operações sujeitas que conferem direito à dedução, podem ainda deduzir o imposto relativo aos bens do activo immobilizado, do seguinte modo:

- a) Quando se trate de bens não imóveis adquiridos no ano da alteração do regime de tributação e nos quatro anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de cinco anos a partir do ano em que iniciou a utilização dos bens;
- b) No caso de bens imóveis adquiridos ou concluídos no ano da alteração do regime de tributação e nos 19 anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de 20 anos a partir do ano da ocupação dos bens;
- c) A dedução pode ser efectuada no período de imposto em que se verificar a alteração.”

Desde logo, note-se que, reprimando o acima adiantado, o regime em questão corrobora o quanto se disse, relativamente à regra da não dedutibilidade de imposto suportado ao abrigo de um regime de isenção, na medida em que se assim não fosse, não se justificaria este regime especial.

Passando à questão concreta ora em apreço, sustenta a AT que “o direito de renúncia à isenção prevista no nº 4 do artigo 12º do Código do IVA não consubstancia uma alteração de actividade que possibilite a dedução do imposto nos termos previstos na alínea b) do nº 1 do artigo 25º do Código do IVA”.

Ressalvado o respeito devido, entende-se não assistir razão, nesta parte, à AT.

Efetivamente, devidamente interpretado, deverá entender-se que, quando a norma em questão se refere à “*alteração da actividade*” reportar-se-á, não a uma alteração *de* actividade (na actividade exercida), mas à “alteração *da* actividade” exercida pelo sujeito passivo, de isenta para sujeita, independentemente da ocorrência, ou não, de ter ocorrido uma alteração *de* actividade. Ou seja, não pressuporá aquela norma uma alteração, *na*

actividade exercida, mas uma alteração no regime de sujeição da actividade do sujeito passivo.

A interpretação que se vem de iniciar terá, desde logo, acolhimento no elemento literal, na medida em que a Lei emprega a expressão “alteração da actividade”, e não “alteração de actividade”. Com efeito, se se pretendesse condicionar a possibilidade de exercício do direito à dedução nos termos por si regulados aos casos em que existisse a passagem de um tipo de actividade para outro tipo distinto de actividade, o texto legal deveria ter o seguinte teor: “...*por motivo de alteração de actividade*...”.

Não se deteta, deste modo, ao nível literal, uma correspondência entre a terminologia empregue na norma interpretanda, e o conceito de “*alteração de actividade*”, em IVA, tal como é usualmente empregue<sup>4</sup>.

A interpretação seguida conforma-se também, com o argumento literal da interpretação, desde logo na medida em que não se vislumbra qualquer fundamento racional para limitar o regime em questão às situações em que a prática de operações sujeitas que conferem direito à dedução, decorre de uma mudança material da actividade exercida, e já não aos casos em que, por outras razões, a actividade exercida muda no que ao seu estatuto de não sujeita, para sujeita.

Outrossim, isto mesmo é confirmado pelo teor dos n.ºs 3 e 4 do mesmo artigo, que denotam a preocupação do legislador em subjacente ao regime global em causa nessa norma, de assegurar, em toda a sua extensão, a neutralidade do imposto.

A ausência de uma previsão análoga àqueles referidos n.ºs 3 e 4, que se reporte mais claramente à situação em causa nos autos – alteração da actividade exercida de isenta para sujeita – apenas pode ter um de dois sentidos:

ou que o se pretendeu excluir essa situação do regime em causa, como sustenta a AT;

ou que tal situação já está abrangida pelo teor do n.º 1.

---

<sup>4</sup> Cfr. p. ex., os formulários e manuais relativos à matéria, em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/982B3F68-04BD-4750-9384-9C45A6A0186B/0/MANUAL\\_D\\_ALTERACOES\\_PF.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/982B3F68-04BD-4750-9384-9C45A6A0186B/0/MANUAL_D_ALTERACOES_PF.pdf)

Ora, falecendo qualquer racionalidade à primeira das hipóteses que se vem de enunciar, e, pelo contrário, como se viu, tudo indicando que a disposição do legislador pressuposto pelo artigo 9.º seria a da não restrição, injustificada, da neutralidade fiscal do imposto em causa, dever-se-á concluir pela segunda.

Assim, entendendo-se que o artigo 25.º/1/b) do CIVA aplicável abrange a alteração da actividade exercida pelo sujeito passivo, de isenta para sujeita a IVA , deverá proceder o pedido subsidiário formulado pela Requerente , pelo que , tendo decorrido 8 anos entre a conclusão da construção dos imóveis e a data em que o IVA suportado com a construção das frações em questão foi de duzido, se deverá aceitar como IVA dedutível a quantia de € 69.775,20, correspondente à parcela de imposto proporcional aos 12 anos em falta para completar o período de 20 anos.

\*

## J- DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e anular parcialmente as liquidações objeto do presente processo arbitral , aceitando-se como IVA dedutível a quantia de € 69.775,20, absolvendo a Requerida na restante parte.

Condenar as partes nas custas do processo, no valor de €3.060,00, na proporção do respectivo decaimento, que se fixa em 51,5% para a Requerida e 48,5% para a Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC), tendo-se em conta o já pago.

Fixa-se o valor do processo em 135.383,00€ atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas.

Notifique.

Lisboa, 8 de maio de 2015.

Os Árbitros

José Pedro Carvalho

(árbitro-presidente),

Paulo Ferreira Alves

(árbitro-vogal)

António Nunes dos Reis

(árbitro-vogal)