

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 647/2017-T

Tema: IVA – Direito a dedução.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Nina Aguiar e José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 11 de Dezembro de 2017, A...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, NIPC ..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IVA n.º 2017..., da liquidação de juros compensatórios n.º 2017... e das correspondentes demonstrações de acertos de contas n.º 2017... e 2017..., no valor global de €164.969,82.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese que:
 - i. É dedutível o IVA suportado, enquanto estava enquadrado no regime de isenção, com a aquisição de recursos para a realização de operações tributadas;

- ii. Os serviços prestados pela B... não correspondem a serviços de construção civil pelo que não estão sujeitos à regra da inversão do sujeito passivo prevista no artigo 2.º, n.º1, alínea j) do Código do IVA.
3. No dia 12-12-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo a Ex.ª Sr.ª Conselheira Fernanda Maçãs (árbitro-presidente), e a Sr.ª Prof.ª Doutora Nina Aguiar e o Sr. Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (árbitros vogais) que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 01-02-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 21-02-2018.
7. No dia 26-03-2018, o ora relator foi nomeado árbitro-presidente, em substituição da Ex.ª Sr.ª Conselheira Fernanda Maçãs, que renunciou às funções arbitrais invocando razões consideradas como justificativas.
8. No dia 06-04-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações pelas partes.

10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações pela Requerida, prazo esse que foi prorrogado até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º/1 do RJAT.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- O Requerente é um fundo de investimento imobiliário fechado, constituído por um período inicial de 10 anos, cuja actividade foi autorizada pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, em 9 de Novembro de 2011.
- 2- O Requerente destina-se a *“promover e desenvolver, em Portugal, privilegiando a Área Metropolitana do Porto, projectos imobiliários de loteamento e construção em terrenos de sua propriedade e de clara aptidão para o efeito, nos termos da legislação em vigor, seja para habitação, seja para comércio ou serviços, bem como a adquirir imóveis que poderão ser destinados a arrendamento ou a posterior venda, distribuindo estes projectos e imóveis de acordo com os parâmetros previstos na lei”*.
- 3- Até 05-11-2015, o Requerente estava enquadrado, para efeitos de IVA, no regime de isenção relativo à prossecução de operações imobiliárias.

- 4- A partir de 06-11-2015, o Requerente passou a estar enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, para efeitos de IVA, cujo método de dedução é a afectação real de todos os bens.
- 5- O Requerente realiza simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações isentas.
- 6- O Requerente adquire recursos que são afectos, simultaneamente, a operações que conferem direito à dedução e a operações isentas.
- 7- No período compreendido entre 2013 e 2017, a actividade do Requerente centrou-se em dois projectos imobiliários de loteamento e construção: o C... e o projecto previsto para a rua da
- 8- O projecto C... trata-se de um loteamento com alvará emitido pela Câmara Municipal de ..., situado no lugar de ... em
- 9- O loteamento é composto por 46 lotes para habitação e 7 lotes para comércio e serviços cuja finalidade é a sua comercialização.
- 10- Em 2016, o Requerente vendeu 4 lotes para habitação com projecto de arquitectura incluído.
- 11- No período compreendido entre 2013 e 2017, o Requerente procedeu à aquisição de bens e serviços tendo suportado IVA.
- 12- A grande maioria dos recursos adquiridos pelo Requerente destinaram-se ao planeamento e construção do C... .
- 13- Para a parte afecta a comércio e serviços estava projectada a instalação de uma unidade hoteleira vocacionada para turismo sénior.
- 14- De modo a proceder à dedução do IVA suportado no âmbito do projecto C..., o Requerente utilizou o critério objectivo de afectação real, tendo em consideração a área autorizada para a construção comercial ou de serviços e a totalidade da área de construção do empreendimento.
- 15- O critério determinado pelo Requerente cifrou-se na percentagem de 29,179% para os anos em referência.
- 16- A utilização desta percentagem na dedução do IVA conduziu à dedução do montante de €276.025,78 na declaração periódica do quarto trimestre de 2016 (201612T).

- 17-Na declaração periódica de IVA do primeiro trimestre de 2017 (201703T) o Requerente peticionou o reembolso de €272.188,87 que havia sido reportado como excesso do período anterior.
- 18-Na sequência desse pedido de reembolso de IVA, a AT iniciou um procedimento inspectivo, relativamente ao período 201703T, através da OI2017... .
- 19-O IVA deduzido que originou o crédito foi suportado entre 2012 e 2016, pelo que foram abertos procedimentos de inspecção interna, de âmbito parcial, através das Ordens de Serviço n.º OI2017..., OI2017..., OI 2017... e OI2017..., para os anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, respectivamente.
- 20-No âmbito da apreciação dos procedimentos em IVA adoptados pelo Requerente no período compreendido entre 2012 e 2017, a AT considerou haver lugar às seguintes correcções:
- IVA não liquidado na aquisição de serviços de construção civil, no montante total de €314.829,31;
 - IVA indevidamente deduzido, no montante global de €215.278,57, respeitante a:
 - i. Imposto suportado pelo Requerente, no montante de €131.422,79, enquanto se encontrava enquadrado no regime de isenção;
 - ii. Dedução de IVA no montante de €4.538,44 não suportada por documento emitido nos termos do artigo 36.º do CIVA;
 - iii. Dedução de imposto no montante de €136.71 realizada sem suporte documental;
 - iv. Dedução de IVA no montante de €78.987,07 indevidamente liquidado por prestadores de serviços de construção civil;
 - v. Dedução indevida de imposto em virtude do disposto no artigo 21.º, n.º1, alínea d) do CIVA, no montante de €119,62;
 - vi. Regularizações indevidas de imposto no montante de €73,94.
- 21-As correcções efectuadas pela AT totalizaram um montante de €530.107,88 de imposto a regularizar pelo Requerente.

- 22- O Requerente conformou-se com parte das correcções apresentadas tendo procedido à regularização a favor do Estado dos seguintes montantes de imposto:
- a) €290.734,71, em virtude da aplicabilidade da regra de *reverse charge* à liquidação de IVA na aquisição de serviços de construção civil;
 - b) €77.501,73 referente a IVA considerado indevidamente deduzido;
- 23- O Requerente não aceitou as seguintes correcções efectuadas pela AT:
- a) €130.616,22 referentes à dedução indevida do IVA suportado enquanto o Requerente estava enquadrada no regime de isenção;
 - b) €24.094,60 relativos à falta de liquidação de IVA na aquisição de serviços à B...;
 - c) €7.160,62 referentes à dedução indevida de IVA suportado na aquisição de serviços à B... .
- 24- Relativamente à *“não liquidação de serviços de construção civil, não obstante os prestadores terem liquidado IVA indevidamente nas facturas”*, o Requerente optou por aceitar parcialmente a correcção proposta pela AT, regularizando o montante de €290.734,71.
- 25- A diferença entre a correcção proposta e o montante regularizado a favor do Estado respeita ao imposto da operação de aquisição de serviços de ligação à rede e de aumento de potência, à B..., titulada pela factura n.º
- 26- Os referidos serviços prestados pela B... dizem respeito à *“(...) ligação à rede/aumento de potência, cuja prestação desta tipologia de serviço poderá implicar a construção de um posto de transformação de distribuição de energia e respectivos elementos de rede”*.
- 27- Tais serviços respeitam à repercussão sobre os clientes dos custos de ligação à rede e ao aumento de potência, que constituem obrigações da B..., regulamentadas no Regulamento das Relações Comerciais do Sector Energético (RRCSE) emitido pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE).
- 28- No âmbito da acção inspectiva, com a finalidade de clarificar a natureza dos serviços prestados pelo fornecedor B..., o Requerente apresentou um e-mail da B..., onde, para além do mais esta refere que os serviços prestados tratam-se de ligação à rede eléctrica e como tal considera que não configuram um serviços de

construção civil na medida em que não existe uma transferência do direito de propriedade.

29-Do descritivo da factura emitida pela B... consta a seguinte menção “(...) *Constr B... de todos os elementos*”.

30-No decurso da acção inspectiva foi reconhecido pela B... que a descrição do serviço prestado, constante da factura, não se afigurava clara.

31-Em 17-10-2017, o Requerente foi notificada do relatório final de inspeção através do ofício n.º..., do qual constava o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. Descrição da operação

No âmbito da análise do pedido de reembolso n.º ... , no montante de €272.188,87, e para efeitos de validar as operações praticadas pelo Fundo e a dedutibilidade do IVA suportado, foram solicitados elementos/esclarecimentos de modo a enquadrar a atividade desenvolvida pelo mesmo.

Foi solicitado ao Fundo, através de email de 2017-06-08, a justificação e a apresentação de elementos que suportassem o pedido do reembolso (**Anexo 2**).

A informação prestada pelo sujeito passivo, relativamente à atividade desenvolvida pelo Fundo em resposta ao nosso pedido de elementos, via email de 2017-06-20, foi a seguinte:

1. Breve descrição da actividade desenvolvida até Março de 2017:

O **A...** destina-se a desenvolver e promover projectos imobiliários de loteamento e construção em terrenos de que é proprietário para actividades comerciais e de serviços, bem como adquirir imóveis que poderão ser destinados a arrendamento ou a posterior venda.

Neste sentido, e no âmbito da sua actividade, o Fundo é proprietário do empreendimento **C...** (**C...**), sito na freguesia de ... em ...

De notar que, o referido empreendimento encontra-se em fase de desenvolvimento, tendo o Fundo já suportado um montante significativo de IVA, essencialmente em obras de infra-estruturação.

Relativamente à justificação da origem do crédito de imposto, o Fundo informou o seguinte:

2. Justificação da origem do crédito de imposto;

Tal como referido anteriormente, o empreendimento **C...** encontra-se em construção, prevendo o respectivo alvará de loteamento a existência de 20 lotes, parte dos quais afectos à habitação e a outra parte afectos a actividades de comércio e serviços.

De notar que, o Fundo pretende ceder a exploração dos lotes com afectação comercial e de serviços, sobre os quais se desenvolverão actividades económicas que conferem o direito à dedução do IVA incorrido a montante.

Por seu turno, relativamente aos lotes com afectação habitacional é intenção do Fundo proceder à sua venda ou arrendamento, sendo estas actividades isentas de IVA, e consequentemente não conferem o direito à dedução.

Face ao que antecede, e considerando a diversidade de operações que se prevê existirem aquando da finalização do projecto (tributadas e não tributadas) e atendendo ao facto do Fundo não ter procedido até à data à dedução de qualquer montante de IVA entretanto suportado com a construção, este acumulou um crédito de IVA que se afigurou bastante material, o que motivou o pedido de reembolso em questão.

Foi ainda solicitada a descrição do método de dedução de IVA utilizado pelo Fundo, e respetivos mapas de apoio, tendo o sujeito passivo respondido o seguinte:

3. Sucinta descrição do método de dedução de IVA utilizado pelo Fundo, considerando que apenas procedeu à dedução de IVA na DP do período de 201612T, e respetivos mapas de apoio;

O método de dedução realizado compreendeu o levantamento dos custos incorridos na construção do empreendimento e do respectivo IVA suportado, bem como na análise da documentação de suporte, nomeadamente o alvará de loteamento, os balancetes do fundo, as cadernetas prediais dos lotes e plantas do projecto

Considerando que é intenção do Fundo proceder à realização de operações tributadas que conferem o direito à dedução do IVA nos lotes com afectação comercial e de serviços, bem como operações isentas que não conferem esse direito relativamente aos lotes com afectação habitacional, foi definido um critério objectivo de afectação real que permitisse a identificação e alocação do montante de IVA suportado na construção a cada um dos lotes do empreendimento em causa.

Para o efeito, cumpre referir que o critério de afectação real estabelecido teve por base as áreas máximas de construção por afectação de cada lote (somadas com a respectiva proporção de área máxima de estacionamento desses lotes) face às áreas máximas de construção do C... excluindo os espaços comuns.

Na sequência da informação prestada, relativamente ao método de dedução utilizado, e não tendo sido apresentados quaisquer mapas de apoio, foi solicitado novo esclarecimento, via email de 2017-06-23.

O sujeito passivo enviou, através de email de 2017-06-27, o mapa denominado "Critério de dedução" (Anexo 3), bem como o Alvará de Loteamento n.º 1/10, de 28 de maio – 1.º Aditamento (Anexo 3), que serviu de base aos cálculos efetuados, para apuramento do IVA deduzido no período 201612T.

Na análise feita ao mapa "Critério de dedução" e ao Alvará de Loteamento n.º 1/10, de 28 de maio – 1.º Aditamento, emitido em 2016-03-02, verifica-se que o sujeito passivo considerou as áreas máximas de construção e estacionamento definidas no referido Alvará para cada lote, atendendo à finalidade dos lotes, habitação ou comércio/serviços, e apurou a "Percentagem de dedução – Afectação Comércio/Serviços" no valor de 29,719%, valor este que se considera validado conforme Mapa de Análise ao "Critério de dedução" (Anexo 4).

Este valor respeita à percentagem dos lotes que o sujeito passivo considera como atividade sujeita a imposto e dele não isenta – Cedência de exploração dos lotes de comércio/serviços.

A fim de analisar o Alvará de Loteamento n.º 1/10, de 28 de maio, entre outros elementos, foi efetuado um 2.º Pedido de elementos/esclarecimentos (Anexo 5), via email de 2017-07-21, tendo o sujeito passivo apresentado o referido alvará (Anexo 6). Após análise ao Alvará de Loteamento, verifica-se que as áreas inicialmente definidas para construção de habitação e para construção de uso misto, perfaziam 88,14% e 11,86%, respetivamente.

Foram ainda solicitados outros elementos, no email de 2017-06-08 (Anexo 2), nomeadamente:

- os extratos de contas do IVA de 2012 a 2017;
- a demonstração do apuramento do IVA nas declarações periódicas do ano de 2016;
- a listagem de todas as faturas que justificam o IVA deduzido em 201612T;
- uma fatura por cada fornecedor da referida listagem;

- extratos e cópias dos documentos de suporte de alguns dos fornecedores, nomeadamente a D... a E... e a F... ;
- cópia das escrituras de compra e de venda de imóveis celebradas até 2017-03-31;
- cópia dos certificados de renúncia de IVA, quer na compra quer na venda de imóveis, caso existam.

tendo os elementos supra sido enviados pelo sujeito passivo.

Em resposta ao pedido das cópias dos certificados de renúncia de IVA, o sujeito passivo informou o seguinte:

14. Cópia dos certificados de renúncia de IVA, quer na compra quer na venda de imóveis, caso existam.

Não aplicável.

Assim, da análise aos elementos apresentados pelo Fundo e dos elementos disponíveis nas bases de dados da AT, concluiu-se que:

1. O sujeito passivo é um Fundo de Investimento Imobiliário que se qualifica como sujeito passivo de IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.
2. O Fundo, até 2013-11-05, exercia uma atividade abrangida pelo regime de isenção, previsto no artigo 9.º do CIVA, que não conferia direito à dedução do imposto, de acordo com o estabelecido na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.
3. A partir de 2013-11-06, o sujeito passivo passou, a seu pedido, a integrar o regime normal trimestral com afetação real de todos os bens e serviços, para efeitos de realização de operações ativas isentas, no âmbito do artigo 9.º do CIVA, sem direito à dedução e operações ativas sujeitas a IVA com direito à dedução.
4. Desde esta data, o sujeito passivo entrega trimestralmente declarações periódicas de IVA, nos termos do artigo 41.º do CIVA.
5. Verifica-se que o sujeito passivo nas declarações periódicas de:
 - a. 201312T, 201503T, 201506T, 201509T, 201512T e 201609T: declara não ter realizado operações ativas nem passivas que devam constar nas referidas declarações;
 - b. 201403T, 201406T, 201409T, 201412T, 201603T e 201606T: apenas declara operações ativas, no campo 3 e 4 das mesmas;
 - c. 201612T: declara operações ativas, no campo 3 e 4 bem como operações passivas, no campo 24, onde deduz IVA, no valor de €276.025,78, dando origem ao crédito de imposto, no valor de €272.188,87;
 - d. 201703T: declara apenas o crédito acumulado no período anterior, no campo 61, no valor de €272.188,87, valor que é totalmente objeto de pedido de reembolso através do campo 95, e que originou a presente ação inspetiva.
6. A totalidade das operações ativas declaradas nas declarações periódicas supra referem-se à aquisição de serviços de construção civil, sujeitas ao "reverse charge", nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, exceto no período de 201409T, onde inclui uma aquisição de serviços a um sujeito passivo residente noutro Estado Membro, sujeita a "reverse charge" conforme alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cujo IVA ascende a €253,00³.
7. De acordo com o Regulamento de Gestão em vigor, atualizado a 2017-02-23, a política de investimento do Fundo destina-se a promover "projetos imobiliários de loteamento e construção em terrenos da sua propriedade, (...), seja para comércio ou serviços, (...) destinados a arrendamento ou posterior venda".
8. A atividade económica efetivamente desenvolvida pelo Fundo até março de 2017, de forma sucinta, consistiu em adquirir terrenos e construir um loteamento, projeto denominado de C... , de acordo com alvará autorizado, o qual define a área de construção destinada a habitação e destinada comércio/serviços.
9. O Fundo obteve o Alvará de Loteamento n.º 10, emitido em 2010-05-28, referente ao projeto C...

³ Esta aquisição deveria ter sido declarada no campo 16 e o imposto a liquidar, no campo 17, da referida declaração.

10. As obras das infraestruturas necessárias ao loteamento do projeto C..., ao abrigo do Alvará de Loteamento supra, foram realizadas pela D..., tendo sido concluídas em julho de 2014, no entanto a execução foi feita na previsão da alteração ao alvará que havia sido apresentada pelo Fundo à Câmara Municipal, conforme consta no Relatório e Contas de 2014.
11. O procedimento administrativo do alvará de loteamento foi concluído com a aprovação do Alvará de Loteamento n.º /10 de 28 de maio – 1.º Aditamento pela referida Câmara Municipal em 2016-03-02, tendo sido aprovados 53 lotes com uma área total de 45.811m², destinando-se 46 lotes para habitação e 7 lotes para comércio e serviços.
12. Verifica-se que, em sede de IMI, foram inscritos 49 prédios urbanos do tipo "terreno para construção", embora de acordo com o alvará 4 lotes sejam afetos parte a habitação e parte a comércio/serviços (53=49+4⁴).
13. O Fundo iniciou a comercialização do loteamento em 2016, tendo vendido 4 lotes destinados a habitação à sociedade G... LDA, NIF ... pelo montante de €877.000,00, conforme escritura celebrada em 2016-09-13.
14. Ainda de acordo com o Relatório e Contas de 2016, o Fundo encontra-se numa difícil situação financeira e em 2017 pretende comercializar lotes destinados a moradias unifamiliares, a fim de assegurar viabilidade da tesouraria, e ainda potenciar a venda de lotes para a construção de edifícios e apartamentos.
15. De acordo com a informação disponível, verifica-se que o Fundo vendeu 2 lotes destinados a habitação em 2017-04-28 e 1 lote destinado a habitação em 2017-06-05, pelo valor de €500.000,00 e € 286.382,50 respetivamente, tendo o Fundo declarado na declaração periódica de 201706T, no campo 9, o montante de €766.382,50.
16. Relativamente à existência de certificados de renúncia à isenção de IVA, o sujeito passivo informou ser não aplicável, informação que é validada de acordo com os sistemas informáticos disponíveis.

III.2. Enquadramento da operação em sede de IVA

A construção do loteamento referente ao projeto, denominado "C...", destina-se a implantar edifícios com fins de habitação e de comércio/serviços para arrendamento e/ou posterior venda, não obstante o Fundo encontra-se a comercializar os lotes a fim de assegurar a viabilidade da tesouraria, tendo as operações enquadramentos distintos:

• Habitação:

- ✓ a locação e a venda de lotes ou habitações construídas nos lotes, são operações isentas em sede de IVA, nos termos do n.º 29 e n.º 30 ambos do artigo 9.º do CIVA, e tais operações não conferem o direito à dedução previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA;

• Comércio/Serviços:

- ✓ a cedência à exploração de estabelecimentos comerciais é uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos do artigo 4.º do CIVA;
- ✓ a locação de imóveis construídos nos lotes é isenta, nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA e não confere o direito à dedução, não obstante poder exercer o direito de renunciar à isenção, prevista no artigo 12.º do CIVA e regulamentada no Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis – DL n.º 21/2007 de 29 de

⁴ Os prédios com utilização mista estão inscritos sob os artigos: L... , L... , ... e ... da freguesia com o código ...

janeiro, doravante designado de Regime da Renúncia, que confere o direito à dedução, nos termos previstos no referido normativo;

- ✓ a locação de imóveis não é isenta de IVA quando inclua outras prestações de serviços, a qual consubstancia uma operação sujeita, ou se trate de uma locação prevista nas alíneas a) a e) do referido n.º 29, conferindo estas operações o direito à dedução;
- ✓ a venda quer dos lotes quer dos imóveis neles implantados é isenta nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, e não confere direito à dedução, não obstante poder renunciar à isenção conforme Regime da Renúncia e beneficiar do direito à dedução aí previsto.

Assim, verifica-se que o sujeito passivo pode, atendendo ao seu enquadramento em sede de IVA, desde 2013-11-06, praticar operações isentas de IVA que não conferem o direito à dedução, e praticar operações sujeitas a IVA, que conferem o direito à dedução, em conformidade com o disposto nos termos do artigo 20.º do CIVA, devendo a dedução de IVA ser realizada de acordo com os métodos definidos no artigo 23.º do mesmo código.

Acresce ainda referir que, apesar do enquadramento em sede de IVA, a partir de 2013-11-06, o sujeito passivo apenas deduz IVA na declaração de 201612T.

O IVA suportado a partir dessa data, tendo em conta o CIE apurado, é dedutível de acordo com os artigos 19.º a 26.º do CIVA, devendo obedecer ao disposto nos artigos 78.º e 98.º, ambos do CIVA, conjugado com o disposto no ofício circulado 30082/2005, de 17 de novembro.

III.3. Correções em sede de IVA

III.3.1. Correções ao imposto em Falta - €530.107,88

III.3.1.1. Imposto em Falta – IVA Não Liquidado na Aquisição de Serviços de Construção Civil - €314.829,31

- De acordo com os elementos apresentados pelo Fundo e para efeitos da atividade exercida (quanto à construção do loteamento denominado C...), verifica-se a existência de aquisição de serviços de construção civil nos períodos de 2012, 2013 e 2014.

A aquisição de serviços de construção civil está sujeita à regra da inversão do sujeito passivo, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA e em conformidade com o ofício circulado 30101/2007-DSIVA, de 24 de maio.

O ofício circulado supra define o que se consideram serviços de construção civil:

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.

Por outro lado, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

Ainda de acordo com o mesmo ofício circulado, no seu Anexo I, consideram-se serviços de construção civil, nomeadamente:

- ✓ A construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística;
- ✓ A construção, montagem e reparação de linhas elétricas;
- ✓ Instalações elétricas;

A regra de inversão do sujeito passivo, aplica-se quando se cumprem cumulativamente as seguintes condições:

- Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil;
- O adquirente seja sujeito passivo de IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente o direito à dedução de IVA.

Importa sublinhar que, até 2013-11-05, o sujeito passivo estava enquadrado no regime de isenção com operações imobiliárias e consequentemente sem direito à dedução, e que, por opção, passou a enquadrar-se no regime normal trimestral sendo o tipo de operações misto com afetação real de todos os bens a partir de 2013-11-06, ou seja passou a ter direito à dedução, nos termos e condições previstas no artigo 19.º a 26.º do CIVA.

Assim, conclui-se que o Fundo é sujeito passivo de imposto na aquisição de serviços de construção civil desde 2013-11-06, nos termos alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, pelo que o IVA mostra-se exigível na data da emissão da fatura, quando respeitado o prazo da sua emissão, nos termos do artigo 7.º e 8.º do CIVA.

Estas operações económicas não beneficiam de qualquer isenção prevista no artigo 9.º do CIVA e o valor tributável é o valor da contraprestação, de acordo com o artigo 16.º do CIVA, sobre o qual aplica-se a taxa de 23%, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

III.3.1.1.1. Ano de 2013 – €127.307,23

Da análise efetuada aos elementos apresentados pelo sujeito passivo, bem como aos elementos disponíveis nas aplicações informáticas da Autoridade Tributária (AT), nomeadamente a aplicação "e-fatura", e considerando que na declaração periódica de 201312T não foram declarados quaisquer valores referentes a operações ativas, detetou-se a existência de imposto em falta, a título de IVA não liquidado, na aquisição dos serviços de construção civil, não obstante os prestadores terem liquidado IVA indevidamente nas faturas, relativamente a 3 (três) faturas (Anexo 7), no valor de €127.307,23, conforme quadro infra:

Quadro 3 - IVA em Falta no Ano de 2013 (Valores em Euros)						
Fornecedor	NIF	Fatura/NC N.º	Data	Valor	IVA	DP
H...	...	2130818/2013	19-11-2013	4.322,51	994,18	201312T
D...	...	83304955	30-11-2013	602.305,57	115.530,28	201312T
D...	...	83304956	30-11-2013	46.881,60	10.782,77	201312T
Total				653.609,68	127.307,23	201312T

III.3.1.1.2. Ano de 2014 - €187.522,08

Da análise efetuada aos elementos apresentados pelo sujeito passivo, bem como aos elementos disponíveis nas aplicações informáticas da Autoridade Tributária (AT), nomeadamente a aplicação "e-fatura", e considerando os valores declarados nas declarações periódicas 201403T, 201406T, 201409T e 201412T, detetou-se a existência de imposto em falta, a título de IVA não liquidado na aquisição de serviços de construção civil, não obstante os prestadores terem liquidado IVA indevidamente nas faturas, relativamente a 11 (onze) faturas e regularizado o IVA relativamente a 1 (uma) nota de crédito (Anexo 8), no valor de €187.522,08, conforme quadro infra:

Quadro 4 - IVA em Falta no Ano de 2014 (Valores em Euros)						
Fornecedor	NIF	Fatura/NC N.º	Data	Valor	IVA	DP
D...		83305075	20-01-2014	345.895,99	79.556,09	201403T
D...		83305076	20-01-2014	30.590,27	7.035,76	201403T
D...		83305124	31-01-2014	14.370,32	3.305,17	201403T
D...		83305125	31-01-2014	288.516,74	66.358,85	201403T
B...		1/20448801418	28-02-2014	104.759,14	24.094,60	201403T
F...		140019	14-03-2014	14.904,71	3.428,08	201403T
Subtotal				799.037,17	183.778,55	201403T
F...		140034	16-04-2014	14.904,71	3.428,08	201406T
D...		83305346	30-04-2014	8.042,21	1.849,71	201406T
I...		FAC 14/92	30-06-2014	385,00	88,55	201406T
Subtotal				23.331,92	5.366,34	201406T
J...		2014/24	07-08-2014	358,50	82,46	201409T
D...		89700299	30-09-2014	-8.042,21	-1.849,71	201409T
Subtotal				-8.042,21	-1.767,25	201409T
K...		474	27-10-2014	628,00	144,44	201412T
Subtotal				628,00	144,44	201412T
Total				814.954,88	187.522,08	2014

III.3.1.1.3. Ano de 2015, 2016 e 201703T – €0,00

Da análise efetuada aos elementos apresentados pelo sujeito passivo, bem como aos elementos disponíveis nas aplicações informáticas da Autoridade Tributária (AT), nomeadamente a aplicação "e-fatura", e considerando os valores declarados nas declarações periódicas de 2015, 2016 e 201703T, não se detetou imposto não liquidado em falta na aquisição de serviços de construção civil.

III.3.1.2. IVA indevidamente deduzido – €215.278,57

De acordo com o enquadramento do sujeito passivo em sede de IVA, evidenciado no ponto II.3.2, verifica-se que o direito à dedução do IVA suportado, apenas assiste ao sujeito passivo a partir de 2013-11-06, nos termos e condições previstas nos artigos 19.º a 26.º do CIVA.

No caso em apreço, aplica-se o método de afetação real de todos os bens e serviços, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, tendo como critério objetivo a área de construção autorizada para habitação e comércio/serviços, de acordo com o Alvará de Loteamento n.º 5/10 de 28 de maio – 1.º Aditamento emitido em 2016-03-02, com base no qual o sujeito passivo apurou um Coeficiente de Imputação Específico (CIE) de cerca de 29,719%.

Atendendo às declarações periódicas apresentadas pelo sujeito passivo, verifica-se que apenas foi deduzido imposto na declaração periódica do período de 201612T, a saber o valor €276.025,78, no campo 24, o qual é a origem do reembolso solicitado no campo 95 da declaração periódica do período de 201703T, no valor de €272.188,87.

De acordo com o solicitado, o sujeito passivo apresentou um mapa com a listagem das faturas que perfazem a composição do IVA deduzido no período de 201612T, as quais totalizam 259 faturas, denominado "Mapa de Base" (Anexo 9), tendo-se verificado o seguinte:

- O IVA suportado pelo sujeito passivo no montante de €928.791,29 é proveniente da aquisição de bens e serviços entre 2012 e 2016 (259 documentos), ou seja, quando se encontrava enquadrado quer no regime de isenção, quer quando passou para o regime normal trimestral com afetação real de todos os bens;
- O sujeito passivo aplicou o Coeficiente de Imputação Específico (CIE) de 29,719% (Anexo 3) ao valor de IVA suportado, em conformidade com a norma do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, uma vez que apenas tem direito à dedução relativamente à parte afeta a comércio/serviços, tendo apurado o valor a deduzir, no montante de €276.025,78 ($928.791,29 \times 29,719\% = 276.025,78$).

Após análise de todos os elementos solicitados, nomeadamente do "Mapa de Base" (Anexo 9), das faturas e notas de crédito solicitadas e ainda todos dos elementos disponíveis nas aplicações informáticas da AT, verifica-se que parte do IVA deduzido pelo sujeito passivo trata-se de IVA deduzido indevidamente, como a seguir se irá demonstrar.

O sujeito passivo suportou IVA quando enquadrado no regime de isenção, artigo 9.º do CIVA com operações imobiliárias, cujas operações não conferem o direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, ou seja até 2013-11-05, relativamente ao qual deduziu indevidamente o valor de €131.422,79, proveniente de 94 faturas, conforme valor apurado no "Mapa – Análise do IVA Deduzido" (Anexo 10), o qual foi elaborado a partir do "Mapa de Base" (Anexo 9), apresentado pelo sujeito passivo.

A título de amostragem apresentam-se cópias de algumas faturas que constituem parte do valor apurado (Anexo 11).

O sujeito passivo deduziu IVA indevidamente, no valor de €4.538,44, proveniente de 5 faturas, nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, conforme valor apurado no "Mapa – Análise do IVA Deduzido" (Anexo 10), nomeadamente:

- dedução de IVA não suportado:
 - o Em fatura emitida sem IVA;
 - o Em fatura anulada pelo emitente de acordo com o e-fatura;
 - o Registo na conta do IVA dedutível em duplicado;
 - Através da mesma fatura; e
 - Através da 2.ª via da fatura n.º 42, emitida pela E... SA, NIF ..., no montante de €73.800,00, a qual inclui IVA, no montante de €13.800,00, quando já havia deduzido como suporte o original da referida fatura.

A título de amostragem apresenta-se cópia das faturas que constituem parte do valor apurado (Anexo 12), e resposta prestada pelo sujeito passivo, ao ponto 7 (7.15) do 2.º pedido de elementos/esclarecimentos, via email de 2017-07-28 (Anexo 13), onde justifica que "O documento foi lançado em duplicado e posteriormente anulado".

Foi ainda deduzido indevidamente, IVA no valor de €136,71, nos termos do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA uma vez que o sujeito passivo apresentou como documento suporte um extrato da contabilidade (Anexo 14), com referência à entidade L... e após ter sido solicitado o documento suporte, o sujeito passivo informou não ter na sua posse a fatura "tendo sido considerada na listagem por lapso", conforme resposta prestada, ao ponto 7 (7.2) do 2.º pedido de elementos/esclarecimentos, via email de 2017-07-28 (Anexo 13).

O sujeito passivo ainda deduziu indevidamente IVA, no valor de €78.987,07, proveniente de 13 faturas, nos termos do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA, relativamente às faturas de serviços de construção civil emitidas com IVA indevidamente liquidado pelos prestadores D... H... B... F... I... e J... após 2013-11-06, data a partir da qual o sujeito passivo passou a enquadrar-se no regime normal trimestral, e que, para os efeitos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA é dele a obrigação de liquidar IVA, conforme montante apurado no "Mapa – Análise do IVA Deduzido" (Anexo 10).

A título de amostragem apresenta-se cópia de algumas faturas que constituem parte do valor apurado (Anexo 14).

E finalmente, o sujeito passivo ainda deduziu indevidamente IVA no valor de €119,62, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, referente à despesa suportada com "cocktails" a qual está excluída do direito à dedução, conforme cópia fatura n.º F-140079, emitida pela M... SA, NIF (Anexo 15).

Adicionalmente, mostra-se por regularizar o IVA referente a 2 notas de crédito, nos termos do artigo 78.º do CIVA, a saber nota de crédito n.º ... N... e n.º ... as quais foram emitidas 2014-01-31 e 2014-06-27, pelas entidades LDA, NIF SA, NIF e O... no valor de €337,87 e € 992,61, respetivamente (Anexo 16), cujo IVA a regularizar totaliza €73,94 de acordo com o apuramento feito no "Mapa – Análise do IVA Deduzido" (Anexo 10), uma vez que este valor não foi considerado na composição do IVA a deduzir no "Mapa de Base", ou melhor não foi diminuído ao total de IVA a deduzir.

Conclui-se assim que o total de IVA deduzido indevidamente pelo sujeito passivo ascende a €215.278,57, apresentado na seguinte forma esquemática:

artigo 20.º n.º 1	131.422,79
artigo 19.º n.º 1	4.538,44
artigo 19.º n.º 2	136,71
artigo 19.º n.º 8	78.987,07
artigo 21.º n.º 1 d)	119,62
artigo 78.º	73,94
Total	215.278,57

III.4. Omissões e inexactidões nas declarações periódicas

III.4.1. Operações isentas

De acordo com os elementos disponíveis, verificou-se que o sujeito passivo procedeu à venda de 4 lotes destinados à habitação, à sociedade G... LDA, NIF pelo montante de €877.000,00, conforme escritura celebrada em 2016-09-13, no entanto na declaração periódica de 201609T não foi declarado qualquer valor no campo 9.

Questionado sobre tal situação o sujeito passivo informou através de email, de 2017-06-20, o seguinte:

10. Atendendo a que foram vendidos imóveis em 2016, qual a justificação da não inclusão das vendas de imóveis nas DP's de IVA do ano de 2016,

De notar que, o Fundo não incluiu, por lapsu, as vendas de imóveis nas Declarações Periódicas de IVA no período em análise. Não obstante, cumpre salientar que se trata de um erro meramente declarativo, dado que tal facto não consubstanciou qualquer falta de entrega de prestação tributária à Fazenda Pública.

III.4.2. Aquisição de Serviços de Construção Civil

O Fundo adquiriu serviços de Construção Civil, nos períodos de 2013 e 2014, sendo sujeito passivo de imposto, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, sendo que deveriam ter sido declarados nos campos 3, 4 e 102 de cada uma das declarações.

Tendo em conta as correções propostas nos pontos anteriores, o sujeito passivo deveria ter declarado, no campo 102, os seguintes valores:

Período	Valores Declarados pelo SP	Valores em Falta (correção)	Total de Valores a Declarar
201312T	0,00	553.509,68	553.509,68
201403T	119.852,30	799.037,17	918.719,47
201406T	135.383,35	23.331,92	158.715,27
201409T	55.475,22	-8.783,71	46.691,51
201412T	8.914,91	628,00	9.542,91
Total	319.455,78	1.367.723,06	1.687.178,84

III.4.3. Aquisição de Serviços a Fornecedores Residentes na UE

De acordo com o referido no ponto III.1., o sujeito passivo declarou no campo 3 e 4 da declaração periódica de 201409T, a aquisição de serviços a um fornecedor residente na EU, a saber "P... com NIF I... referente à fatura n.º "FC2027" (Anexo 17), no valor de €1.100,00, bem como o correspondente IVA que liquidou no montante de €253,00, quando o deveria ter no campo 16 e 17.

III.5. Conclusões

Deste modo há a regularizar a favor do estado, IVA no valor de €530.107,88, de acordo com as irregularidades descritas neste capítulo, conforme se sintetiza:

32-O Requerente foi notificado dos actos de liquidação de IVA, da demonstração de acerto de contas e da demonstração da liquidação de juros compensatórios.

33-O Requerente procedeu ao pagamento dos valores de €24.094,60 e de €3.098,38 relativos às demonstrações de acerto de contas n.ºs 2017... e 2017..., tendo o remanescente da dívida liquidada sido paga por compensação com créditos do Requerente em conta-corrente, respeitantes a Imposto do Selo.

A.2. Factos dados como não provados

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

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

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

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

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

As questões a decidir nos presentes autos arbitrais, tal como configurado pelo Requerente, são as seguintes:

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

- i. Apurar se é dedutível o IVA suportado, enquanto estava enquadrado no regime de isenção, com a aquisição de recursos que vieram a ser afectados à realização de operações tributadas, após a renúncia àquele regime;
- ii. Apurar se os serviços prestados pela B... correspondem ou não a serviços de construção civil, sujeitos à regra da inversão do sujeito passivo prevista no artigo 2.º, n.º1, alínea j) do Código do IVA.

Vejamos.

*

i.

Começa o Requerente por aventar que o entendimento plasmado pela AT na correcção ora em crise, será atentatório do princípio da neutralidade, apresentando várias jurisprudências comunitária e arbitral incidente sobre tal princípio.

Seguidamente, elenca o Requerente os vários requisitos subjectivos, objectivos e temporais que condicionam o exercício do direito à dedução do IVA, concluindo que se encontram todos preenchidos, e que, como tal, deve a correcção em questão, no montante de €130.616,22 ser anulada.

Ressalvado o respeito devido, julga-se que o Requerente incorre, nesta matéria, em erro de interpretação, erro esse condensado no entendimento de que, no que diz respeito aos requisitos de ordem temporal, o direito à dedução poderá, *ad libitum*, ser exercido em qualquer declaração posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, dentro do limite de 4 anos.

A propósito do direito à dedução, dispõe o artigo 22.º do CIVA que:

“1 - O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

2 - Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação.

3 — Se a recepção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, pode a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar.”.

Como se refere no Ac. do STA 18-05-2011, proferido no processo 0966/10²:

“I – Em regra, estabelecida no art. 22.º, n.º 1, do CIVA, a dedução de imposto deverá ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação, admitindo-se, no entanto, a possibilidade de correcções previstas no art. 71.º.

II – Assim, **a dedução do imposto não pode ser efectuada em qualquer momento, à escolha do sujeito passivo, sendo o alcance útil das normas referidas que indicam os momentos adequados para a dedução precisamente o de excluir que esta se possa fazer em momentos diferentes, quando tal não esteja especialmente previsto.**

III – **O n.º 2 do art. 92.º do CIVA, ao estabelecer que o direito à dedução só poderá ser exercido até ao limite de quatro anos após o nascimento do direito à dedução, não tem o alcance de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de escolher qualquer momento dentro desse período para efectuar a dedução, mas sim de fixar um limite máximo que não pode ser excedido, mesmo nos casos em que a dedução pode efectuar-se em momentos diferentes dos indicados naquele art. 22.º.**

IV – Para além do art. 71.º, n.º 6, do CIVA, não existe qualquer disposição legal que se possa interpretar como permitindo ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução em momento posterior aos que resultam deste art. 22.º indicados, nos casos em que, por lapso efectuado na sua contabilidade, só detecte que tinha direito à dedução em momento posterior àquele em que o devia efectuar.”

Isto é, em regra a dedução do imposto deve ser efectuada, em conformidade com o previsto no artigo 22.º do CIVA, na “declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas. Contudo, poderá ser exercido o direito à dedução em momentos posteriores”, estabelecendo o artigo 98.º/2, do CIVA, um limite máximo de quatro anos quanto ao exercício do direito à dedução, prazo este que se configura como um prazo geral, só aplicável quando não esteja previsto um prazo especial como é o caso do previsto no

respectivo artigo 78.º/6. Neste contexto importa aferir, nos casos em que, nos termos de disposições que especialmente o prevejam, a dedução não é efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas, se se verificam ou não os pressupostos de aplicação dos referidos prazos, podendo, nesse caso, aceitar-se como legítimo o exercício do direito à dedução.

Ressalvado o respeito devido, não se considera possível subscrever a tese de que o legislador terá, por qualquer forma, pretendido atribuir ao sujeito passivo uma discricionariedade quanto ao momento da dedução do IVA por si suportado.

Efectivamente, e como se escreveu no Acórdão atrás citado:

“O direito comunitário, que tem primazia sobre o direito interno desde que não sejam violados os princípios fundamentais do Estado de direito democrático (Como está, desde a revisão constitucional de 2004, expressamente estabelecido no n.º 4 art. 8.º da CRP e já anteriormente se entendia.), aponta no sentido de ser correcta esta interpretação. (...)

Desta regulamentação, conclui-se que a dedução de imposto apenas pode efectuar-se fora dos momentos considerados adequados em condições que forem fixadas, o que afasta a viabilidade de uma tese que se reconduza à atribuição ao sujeito passivo do direito de fazer a dedução quando entender, dentro do prazo máximo legalmente admissível.”

A própria norma do n.º 2 do artigo 22.º em causa, na sua presente redacção, apenas faz sentido existir, como, justamente, proscrevendo a existência de uma discricionariedade do sujeito passivo na escolha do período para proceder à dedução. A não ser assim, como ocorre na interpretação sustentada pelo Requerente, a norma em questão perderia qualquer efeito útil, já que se limitaria a afastar a dedutibilidade do imposto suportado em período anterior à respectiva incidência, o que não faria qualquer sentido.

Assim, e deste modo, tendo presente o critério hermenêutico do legislador razoável, a interpretação a fazer da norma do artigo 22.º/2 do CIVA deverá ser no sentido de impor a dedução do imposto suportado na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas ou de recibo de pagamento, licenciando apenas a dedução em período posterior, nas circunstâncias em que o próprio artigo o prevê especificadamente.

Conclui-se, assim, que a referência a “período posterior” efectuada no n.º 2 do artigo 22.º do CIVA se reporta às situações em que, especialmente, se admite a

² Sublinhado nosso.

possibilidade da dedução de imposto em período posterior, sendo esta a única interpretação conforme ao disposto no artigo 179.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Directiva IVA), que dispõe que: “O sujeito passivo efectua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, **durante o mesmo período**, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º.” (sublinhado nosso).

Ou seja, em suma, a regra é a de que a dedução do IVA tem de ser feita na declaração periódica correspondente ao período em que o IVA a deduzir foi suportado, e não, livremente, em qualquer outra declaração periódica subsequente, já que tal é a forma adequada a assegurar que o IVA é deduzido no mesmo período em que é suportado.

Deve, sempre e em todo caso, ter-se em consideração que o exercício do direito à dedução do IVA é um direito fundamental que assegura a neutralidade do IVA, só devendo ser restringido em situações excepcionais.

Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça da União Europeia tem vindo sucessivamente a salientar, e conforme resulta da redacção dos artigos 167.º e 179.º/1, da Directiva IVA, o direito à dedução é exercido, em princípio, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível. Contudo, nos termos do disposto nos respectivos artigos 180.º e 182.º, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução do IVA, mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo da observância de determinadas condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (v., neste sentido, Acórdão de 8 de Maio de 2008, Proc. C-95/07, Caso *Ecotrade*, Colect., p. I 03457, n.ºs 42 e 43).

Isto é, os sujeitos passivos podem, em situações que o justifiquem, ser autorizados a proceder à dedução, mesmo que não tenham exercido o seu direito durante o período em que esse direito surgiu. Contudo, nesse caso, o seu direito à dedução fica dependente de determinadas condições e modalidades fixadas pelos Estados membros.

Neste contexto, o TJUE tem vindo a notar que a possibilidade de exercer o direito à dedução sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à

Administração Fiscal, não seja indefinidamente susceptível de ser posta em causa, pelo que não acolhe a tese segundo a qual o direito à dedução, tal como o direito à liquidação, não pode ser associado a um prazo de caducidade. A este propósito, o TJUE invoca os princípios da eficácia e da equivalência. No tocante ao primeiro, nota que o prazo de caducidade previsto não pode, por si só, tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução, quanto ao segundo, tem vindo a analisar se nas situações submetidas à sua apreciação há uma equivalência entre o prazo de caducidade concedido aos sujeitos passivos e o prazo concedido à Administração Fiscal para proceder a correcções, tendo concluído, inclusive que, este princípio não é contrariado pelo facto de, em conformidade com a regulamentação nacional, a Administração Fiscal dispor, para exigir a cobrança do IVA devido, de um prazo mais longo do que aquele que é concedido aos sujeitos passivos para solicitarem a sua dedução (cfr., Caso *Ecotrade*, já cit., n.ºs 43 a 49).

Como nota, embora os Estados membros tenham a faculdade de adoptar, ao abrigo do disposto no artigo 273.º da Directiva IVA, medidas para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, estas não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (veja-se, nomeadamente, Acórdão de 21 de Outubro de 2010, Caso *Nidera*, Proc. C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 49).

É este o contexto em que, na legislação nacional, se permite que, nomeadamente, ocorrendo um erro material ou de cálculo, que tenha ocorrido em prejuízo do sujeito passivo, o mesmo possa ser corrigido no prazo fixado no artigo 78.º/6 do CIVA.

Outro tipo de erros, poderão ser corrigidos mediante a apresentação de declaração de substituição³, caso tal ainda seja, nos termos legais, possível, ou, não o sendo, mediante pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, desde que verificados, igualmente, os correspondentes pressupostos.

Neste contexto, o regime nacional do IVA, que, em consonância com o já referido artigo 179.º da Directiva, impõe que o direito à dedução seja exercido na declaração do período correspondente à génese de tal direito, ou do período em que os elementos necessários à efectivação desse direito tenham chegado à posse do sujeito passivo,

complementado por vários mecanismos que, condicionadamente e com o limite de 4 anos, permitem a efectivação de tal direito em excepção ao regime regra, se deve ter por integralmente conforme às imposições comunitárias, não acarretando qualquer atropelo aos princípios fundamentais daquele e, concretamente, ao princípio da neutralidade.

Nesse sentido, se compreende e acolhe o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 05447/12, de 21 de Maio de 2013, citado pela AT, onde se lê:

“Assim sendo, como é, tem de acompanhar-se o raciocínio da decisão recorrida, apoiada no exposto no Ac. do TCA Norte de 31-07-2008, Proc. n.º 00052/02-Porto, www.dgsi.pt, quando aponta que enquanto a impugnante exercia a actividade coberta pela isenção positivada pelo art.º 9º do CIVA não podia liquidar nem deduzir o imposto relativo a essa actividade que persiste pelo período em que decorrer a isenção, sendo que a partir do momento em que o contribuinte renuncie à isenção, o mesmo torna-se a partir desse momento e jamais retroactivamente, um normal sujeito passivo, capaz de liquidar e deduzir imposto, referente aos factos geradores verificados após a data a data em que se toma eficaz a renúncia, nos moldes comuns a todas as pessoas não isentas (...), ou seja, após se tornar eficaz a renúncia a isenção de imposto, essa pessoa, na qualidade de entidade isenta, não pode liquidar e deduzir imposto no, ou respeitante ao, aspecto temporal pretérito. Deste modo, e com referência aos vários elementos a que alude a Recorrente, - em 22/01/2008 apresentou a Declaração de Alterações de Actividade (cfr. Doc. 22) e em 24/01/2008 apresentou a Declaração periódica de 2007/12T (cfr. Doc. 23 e 24) -, os mesmos não têm qualquer virtualidade no que concerne às liquidações impugnadas, pois que não se reflectem no domínio em apreço, o que significa que não existe qualquer violação do disposto nos arts. 24.º n.º 6 c) e 25.º do CIVA ex vi art 10 do DL21/2007 de 29/01 e bem como do direito de livre iniciativa privada da Recorrente e demais normas por esta apontadas.”

Não terá, por outro lado, aderência ao caso a jurisprudência invocada pelo Requerente, designadamente por nenhum dos acórdãos por aquele citados se reportar a situação análoga à *sub iudice*.

³ Cfr. neste sentido o Ac. do STA de 02-10-2010, proferido no processo 0256/10.

Assim, quer no Ac. do STA de 13-09-2017, proferido no processo 01923/13, quer no Ac. do mesmo Alto Tribunal de 20-10-2010, proferido no processo 0974/09, ambos citados pelo Requerente, está em causa a situação fiscal da entidade emitente das facturas deduzidas, e não, como no presente caso, da entidade que procede à dedução de facturas.

Também no Ac. do TJUE de 3 de Março de 2005, proferido no processo C-32/0, não esteve em causa, ao contrário do que sugere o Requerente, uma entidade que, à data da emissão de facturas por bens ou serviços de que foi adquirente, estivesse sujeita a um regime de isenção. Antes, o que está em causa neste referido acórdão, é saber se o direito à dedução persiste, ainda que a actividade em função da qual se realizaram as despesas que incorporaram o imposto a deduzir, não se concretizem, o que nada tem a ver com o presente caso.

Deste modo, e por todo o exposto, há que concluir que assiste razão à AT quando considera que não assistia ao Requerente direito a deduzir na declaração de 201612T, IVA contido em facturas emitidas anteriormente 06-11-2013⁴.

Pelo exposto, deverá improceder nesta parte o pedido arbitral.

*

Já relativamente à questão de saber se os serviços prestados pela B... correspondem ou não a serviços de construção civil, sujeitos à regra da inversão do sujeito passivo prevista no artigo 2.º, n.º1, alínea j) do Código do IVA, que subjazem às correcções no valor de €24.094,60 relativos à falta de liquidação de IVA na aquisição de serviços e de €7.160,62 referentes à dedução indevida de IVA suportado na aquisição de serviços, julga-se não ter sustentação de facto o decidido pela AT.

Efectivamente, é o seguinte o teor da norma referida:

“1 - São sujeitos passivos do imposto: (...)

j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de

⁴ Eventualmente, mas tal não integra o objecto do presente processo, poderia discutir-se se o Requerente podia, ou não, deduzir o imposto em causa na primeira declaração periódica apresentada após a renúncia à isenção, ou se, não o tendo feito, poderia proceder à apresentação de declaração de substituição daquela, ou à apresentação de pedido de revisão oficiosa da mesma.

serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.”

Ora, conforme decorre da matéria de facto, foram apurados elementos suficientes no sentido de que os serviços efectuados pela B..., e aos quais se reporta a factura n.º ... de 28-02-2014 e as correcções oram em questão, dizem respeito à “(...) *ligação à rede/aumento de potência, cuja prestação desta tipologia de serviço poderá implicar a construção de um posto de transformação de distribuição de energia e respectivos elementos de rede*”.

Embora, como refere a Requerida, a documentação disponível indique se levaram “*a cabo as obras de construção de infraestruturas para instalação de rede eléctrica.*” e “*que as obras levadas a cabo reconduzem-se à prestação de serviço de construção civil*”, não se descortina, à luz de um juízo de normalidade, que as obras em questão tenham sido realizadas por conta do Requerente, no sentido de se tornarem sua propriedade, estando antes em causa, como provado, que tais serviços respeitam à repercussão sobre a Requerente dos custos de ligação à rede e ao aumento de potência, que constituem obrigações da B..., regulamentadas no Regulamento das Relações Comerciais do Sector Energético (RRCSE) emitido pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE).

O que estará em causa, será, portanto, a prestação de serviços de ligação a rede eléctrica, que implicaram a realização de serviços de construção civil pelo prestador, em instalações suas (e não do adquirente do serviço), em ordem a prestar o serviço de fornecimento e energia eléctrica nas condições necessárias, tendo o custo dos referidos trabalhos sido incluídos no valor facturado pela prestadora de serviços de ligação à rede e fornecimento de energia eléctrica.

Deste modo e pelo exposto, julga-se não estarem verificados os pressupostos para a aplicação a regra de inversão do sujeito passivo (*reverse charge*), como aplicada pela AT, enfermado, nesta parte, a liquidação objecto da presente acção arbitral de erro sobre os pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo, como tal ser anulada no valor de € 31.255,22.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro apontado que afecta a liquidação na parte anulada é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou o acto de liquidação por sua iniciativa, sem o necessário suporte factual e legal.

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

*

C. DECISÃO

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

- a) Anular parcialmente o acto de liquidação adicional de IVA n.º 2017..., da liquidação de juros compensatórios n.º 2017... e das correspondentes demonstrações de acertos de contas n.º 2017 ... e 2017..., no valor global de € 31.255,22;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados, sobre o montante referido de €31.255,22;
- c) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando o montante de € 2.976,00, a cargo do Requerente e de € 696,00, a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 164.969,82, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do

n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Setembro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Nina Aguiar)

O Árbitro Vogal

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)