

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 14/2018-T**

**Tema: IVA - Direito à dedução - Princípio da confiança e da boa-fé.**

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Prof. Doutor Tomás Cantista Tavares e Prof.<sup>a</sup> Doutora Nina Aguiar, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22-03-2018, acordam no seguinte:

#### **1. Relatório**

**A..., LDA, NIPC...**, com sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., ...-... ... (doravante mencionada como “Requerente”), veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral para apreciação da legalidade das seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

- a) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201303T, no valor de €21.710,38 (documento n.º 1), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €3.649,72 (documento n.º 2) e respectivas demonstrações de acerto de contas (documento n.º 3);
- b) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201306T, no valor de €13.002,44 (documento n.º 4), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €2.053,31 (documento n.º 5) e respectivas demonstrações de acertos de contas (documento n.º 6);
- c) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201309T, no valor de €11.337,35 (documento n.º 7), bem como a liquidação dos respetivos

- juros compensatórios no valor de €1.677,30 (documento n.º 8) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 9);
- d) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201312T, no valor de €14.862,29 (documento n.º 10), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €2.045,70 (documento n.º 11) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 12);
- e) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201403T, no valor de €5.987,23 (documento n.º 13), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.033,41 (documento n.º 14) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 15);
- f) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201406T, no valor de €11.215,49 (documento n.º 16), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.775,92 (documento n.º 17) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 18);
- g) Liquidação n.º 2017... relativa ao período de 201409T, no valor de €11.615,13 (documento n.º 19), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.678,92 (documento n.º 20) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 21);
- h) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201412T, no valor de €12.971,78 (documento n.º 22), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.697,01 (documento n.º 23) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 24);
- i) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201503T, no valor de €10.711,17 (documento n.º 25), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.259,85 (documento n.º 26) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 27);
- j) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201506T, no valor de €9.669,60 (documento n.º 28), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.006,24 (documento n.º 29) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 30);

- k) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201509T, no valor de €12.106,01 (documento n.º 31), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.094,50 (documento n.º 32) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 33);
- l) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201512T, no valor de €13.814,66 (documento n.º 34), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €997,43 (documento n.º 35) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 36);
- m) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201603T, no valor de €12.583,39 (documento n.º 37), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €808,62 (documento n.º 38) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 39);
- n) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201606T, no valor de €7.474,40 (documento n.º 40), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €382,94 (documento n.º 41) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 42).

A Requerente pretende ainda o reembolso da quantia de € 190.222,19, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O Requerente designou como Árbitro o Prof. Doutor Tomás Cantista Tavares, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 10-01-2018.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro a Prof.ª Doutora Nina Aguiar.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 02-03-2018.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 22-03-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defende que deve julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Em 21-06-2018, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente,

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

Não há obstáculos à apreciação do mérito da causa.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** Desde pelo 1989 que a Requerente é proprietária de um prédio situado na Rua ..., ..., ...;
- B)** O prédio em causa estava, inicialmente inscrito sob o artigo U. ...-..., estando a sua descrição matricial discriminada em cinco diferentes partes, porque susceptíveis de utilização independente;
- C)** Em 26-08-2009, a Requerente apresentou uma declaração visando a inscrição das fracções autónomas (A a G) em que tal prédio havia sido subdividido;
- D)** Em resultado de tal declaração, a AT procedeu à alteração solicitada, com referência ao ano de 2008, passando o referido prédio a ser identificado pelo n.º U. ..., ..., constituído pelas fracções autónomas A a G;

- E) A constituição da propriedade horizontal resultou de escritura realizada em 28/09/2009 (tendo sido registada no dia seguinte), cerca de um mês depois de ter sido apresentada a declaração Mod. 1 IMI;
- F) As diferentes fracções do prédio em causa (na altura registadas como partes independentes do prédio U-..., por ainda não ter sido constituída a propriedade horizontal) foram dadas de arrendamento (1.º contrato de arrendamento) com sujeição das respectivas rendas a IVA, nas seguintes datas:

Fracção A -12-06-2009;

Fracção B – 12-06-2009;

Fracção C - 10-03-2009;

Fracção D - por não ter sido celebrado qualquer contrato de arrendamento, esta Fracção não concorreu para a dedução de IVA efetuada pela Requerente;

Fracção E - 01-02-2012;

Fracção F - 11-08-2010;

Fracção G - 30-05-2008.

- G) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente, abrigo da ordem de serviço externa n.º OI2016..., de 13-04-2016;
- H) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

***III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS  
CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA  
TRIBUTÁVEL***

(...)

***III-1. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO***

***III-1.1. EXERCÍCIO INDEVIDO DO DIREITO À DEDUÇÃO DE IVA  
NO USO DA FACULDADE DE RENÚNCIA À ISENÇÃO PREVISTA***

**NOS N.ºS 4 E 6 DO ART. 12.º DO CÓDIGO DO IVA E DO RRIIOBIM (**  
**1)**

*Em resultado da análise da informação disponível internamente, quer em suporte físico, quer nas bases de dados da AT, bem como da informação contabilística disponibilizada e demais esclarecimentos prestados pelos representantes da A..., LDA., verifica-se que o IVA deduzido constante das DP de IVA dos períodos de imposto pertencentes ao período económico de 2013, quer por via das aquisições de bens e prestações de serviços concretizadas no próprio período económico de 2013, quer por via do reporte do crédito de IVA apurado em DP de IVA de período de imposto anterior ao período económico de 2013 (crédito de IVA reportado inscrito no Campo 61 da DP de IVA) decorre essencialmente do uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA nos termos dos n.ºs 4 e 6 do art. 12.º do Código do IVA e no RRIIOBIM, ou seja, da atividade de arrendamento de bens imobiliários, enquanto sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, enquadrado para efeitos de tributação em sede de IVA.*

*Isto é, o montante total de IVA deduzido pelo sujeito passivo materializado no período económico de 2013, decorre das operações passivas de aquisição de bens e prestações de serviços realizadas no âmbito da atividade sujeita e não isenta, bem como das operações passivas de aquisição de bens e prestações de serviços realizadas, no próprio período económico ou em período económico anterior, relacionadas com os bens imobiliários dados de arrendamento sobre os quais o mesmo considerou ter legitimamente operado a renúncia à isenção de IVA estatuída nos n.ºs 4 e 6, do art. 12.º do Código do IVA e no RRIIOBIM.*

*De igual modo, o sujeito passivo exerceu o direito à dedução do IVA suportado sobre as aquisições de bens e prestações de serviços que, não sendo afetas a uma atividade ou imóvel em concreto, correspondem a bens ou prestações de serviços de utilização comum e insuscetíveis de serem*

---

<sup>1</sup> Abreviatura do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

*objeto de afetação real, mediante à aplicação de uma percentagem de dedução “pro rata” prevista na al. b), do n.º 1, do art. 23.º do Código do IVA.*

### **III-1.1.1. SOBRE OS IMÓVEIS SUBJACENTES AO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA CONCRETIZADA NO ÂMBITO DA ATIVIDADE DE ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS**

*No âmbito da aplicação do método da afetação real na dedução de imposto, verifica-se que a dedução de IVA concretizada no âmbito da atividade de arrendamento de bens imobiliários tem subjacente o IVA suportado na aquisição de bens e prestações de serviços relacionados com alguns pavilhões industriais situados na Rua ..., da freguesia da ..., concelho da ..., adiante melhor identificados, os quais se encontram arrendados por parte da proprietária A..., LDA., desde momento anterior ao período económico em análise.*

*Termos em que a aferição da legitimidade do exercício do direito à dedução do IVA suportado, carece da análise do momento inicial a que se reporta o uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA nas operações de arrendamento de bens imobiliários concretizada nos termos dos n.ºs 4 e 6, do art. 12.º do Código do IVA e do RRIIOBIM, uma vez que o exercício do direito à dedução do IVA suportado nos períodos de imposto subsequentes depende do correto enquadramento tributário da operação inicial, pois é em função deste que o sujeito passivo passa a poder beneficiar do estatuído na al. a), do n.º 1, do art. 20.º do Código do IVA apenas e só em relação às operações com imóveis assim enquadráveis, e não à integralidade das operações de arrendamento de imóveis realizadas pelo sujeito passivo.*

*(...)*

### **III-1.1.1.1. ENQUADRAMENTO LEGAL E TEMPORAL DA REALIDADE FÍSICA QUE OS ARTIGOS MATRICIAIS U-... ... E U-...- ? ... REPRESENTAM**

*Por consulta da base de dados da AT ao nível do património imobiliário verifica-se que:*

1. O imóvel atualmente inscrito na matriz predial urbana da freguesia da..., concelho da ..., sob o artigo..., frações autónomas A a G (U-...-? ... 17), sucedeu ao anteriormente inscrito na mesma matriz urbana sob o artigo ... (U-... ...).

(...)

2. Relativamente ao prédio U-... ..., destaca-se o facto do mesmo:

2.1. Ser propriedade da A..., LDA., pelo menos desde 1989, enquanto sociedade incorporante da B..., LDA., no processo de fusão por incorporação realizado.

2.2. Se encontrava discriminado em cinco artigos matriciais distintos em razão de suscetibilidade de utilização independente que possuía, designadamente os identificados na tabela que se segue:

Local	Secção	Artigo	Fracção	Artigo-Fracção	ArvCol	Compropriedade	VPT
...	-	...		...	-	01/01	0,00 €
...	-	...	R/C	... -R/C	-	01/01	0,00 €
...	-	...	1ANDE	... -1ANDE	-	01/01	0,00 €
...	-	...	1AND1	... -1AND1	-	01/01	0,00 €
...	-	...	1AND2	... -1AND2	-	01/01	0,00 €
...	-	...	1AND3	... -1AND3	-	01/01	0,00 €

(...)

3. Efetivamente, a inscrição do artigo U-...-? ... decorreu da apresentação junto da AT, por parte do sujeito passivo, da DMod1-IMI n.º..., de 2009-08-26, participando a inscrição das frações autónomas de um prédio melhorado, de cujo teor se destaca os seguintes factos:

3.1. O prédio participado não corresponde a um “único edifício”, mas sim aos edifícios (“prédios”) correspondentes às frações autónomas em que o U-... ... declaradamente (pelo sujeito passivo) se subdividia, identificadas pelas letras A a G.

3.2. O prédio mãe identificado, o U-... ..., é descrito como provindo do prédio U-... ..., já identificado.

3.3. Em termos de datas, o sujeito passivo declara:

Facto	Data
Data de início da obra	10-01-2007
Data de conclusão da obra	22-07-2008
Data da ocupação	30-07-2009

4. Em resultado do tratamento da referida DMod1-IMI houve lugar à inscrição dos prédios em apreço por referência ao ano de 2008, nos termos da al. b), do n.º 1, do art. 10.º do Código do IMI, isto é, tendo por base a mais antiga das datas identificadas na Tabela 6.

4.1. A determinação do valor patrimonial tributário (VPT) foi efetuada por referência ao período económico de 2009, nos termos do n.º 4, do art. 37.º do Código do IMI, isto é, atenta a data da participação efetuada pelo sujeito passivo, uma vez que, de acordo com a data de conclusão das obras antes identificada, a apresentação da DMod1-IMI foi considerada como tendo sido efetuada para além do prazo previsto no n.º 1, do art. 13.º do Código do IMI, atento o enquadramento da sua obrigatoriedade na al. b), do n.º 1, do art. 13.º do Código do IMI.

4.2. Verifica-se assim que, em face dos dados declarados pelo sujeito passivo, e desconsiderando qualquer outro facto adiante exposto com relevância para a determinação da data em que o sujeito passivo deveria legalmente proceder à participação da realidade física existente para efeitos de impostos sobre o património, o atraso na inscrição da realidade imobiliária comunicada pelo sujeito

passivo através da referida DMod1-IMI n.º..., de 2009-08-26, decorreu da sua própria incorreta atuação, e não por um facto imputável à AT.

5. Contrariando o anotado no ponto 4.2., mas que de igual forma não aproveita ao sujeito passivo, concorre o facto de na data em que é participada a inscrição das frações autónomas do prédio U-... ..., através da DMod1-IMI identificada, a propriedade horizontal de que decorre a qualificação com frações autónomas das denominadas, pelo sujeito passivo, frações autónomas, ainda não havia sido constituída.

5.1. Efetivamente, atento o teor da descrição n.º ... da Conservatória do Registo Predial correspondente ao prédio mãe em análise, a constituição

*da propriedade horizontal foi levada a registo na conservatória competente através da apresentação n.º..., de 2009-09-29, com base na escritura de constituição da propriedade horizontal celebrada em 2009-09-28 junto do Cartório Notarial sito no ..., ..., n.º ...-..., da freguesia de ... .*

*5.2. Ou seja, a realidade participada em 2009-08-26 através da DMod1-IMI n.º... não correspondia naquela data a uma realidade juridicamente existente, mas tão-somente a uma real realidade física, que nos termos dos art. 1414.º e seguintes do Código do Civil (CC), não integrava, naquela data, o conceito de fração autónoma.*

*5.3. Note-se que:*

*5.3.1. Nos termos do n.º 1 do art. 1417.º do CC a propriedade horizontal carece de ser constituída, nomeadamente «por negócio jurídico, usucapião, decisão administrativa ou decisão judicial, proferida em ação de divisão de coisa comum ou em processo de inventário».*

*5.3.2. Sendo que de acordo com o n.º 1 do art. 1416.º do CC, quer pela «falta de requisitos legalmente exigidos» que leva à «nulidade do título constitutivo da propriedade horizontal», quer pela falta deste, determina «a sujeição do prédio ao regime da compropriedade, pela atribuição a cada consorte da quota que lhe tiver sido fixada nos termos do artigo 1418.º ou, na falta de fixação, da quota correspondente ao valor relativo da sua fração».*

*6. Em consequência, e não obstante, na data de apresentação da DMod1-IMI n.º..., 2009-08-26, bem como desde a data mais antiga de entre as identificadas na Tabela 6, a de 2008-07-22 correspondente à data de conclusão das obras, o imóvel inscrito matricialmente sob o artigo U-... ... possuir partes suscetíveis de utilização independente que, por integrar o conceito de prédio como tal definido no art. 2.º do Código do IMI, tinha de ter sido inscrito na respetiva matriz predial urbana nos termos do n.º 3, do art. 12.º, do Código do IMI.*

*6.1. Facto que contende com o anotado no anterior ponto 4.2., isto é, de que a realidade física que o anterior artigo U-... ..., atualmente identificado*

*pelo artigo U-...-? ..., constituía, tinha de ter sido participada à AT em data muito anterior àquela em que foi por via da DMod1-IMI identificada, ainda que apenas como parte de imóvel suscetível de utilização independente.*

*6.2. Sem que por tal facto houvesse que ser reconhecida a existência, desde aquela data, de frações autónomas no referido antigo artigo U-... ..., conforme decorre do conceito jurídico já destacado.*

*7. Assim, o anotado nos anteriores pontos 4.2. e 6.1. concorre tão só, e independentemente da matéria adiante exposta como fundamento das correções fiscais propostas, para contrapor o alegado pelo sujeito passivo em justificação das dificuldades tidas na requisição dos certificados de renúncia à isenção de IVA nos termos e para efeitos do disposto no RRIIOBIM, isto é, de que as mesmas se deveram à atuação da AT, nomeadamente por via do não atempado tratamento da informação disponibilizada pelo sujeito passivo, de tal forma que ao mesmo fosse possível requerer eletronicamente os necessários certificados de renúncia à isenção de IVA.*

*O descrito nos pontos anteriores encontra-se refletido no teor dos contratos de arrendamento de bens imobiliários celebrados pelo sujeito passivo por referência à realidade física representada, em períodos temporais diferentes, pelos artigos U-... ... e U-...-? ..., obtidos quer junto do Serviço de Finanças da área da sede do sujeito passivo e da área dos prédios em destaque, o Serviço de Finanças da ..., quer junto do próprio sujeito passivo, uma vez que a identificação específica do objeto do contrato difere consoante a data em que os mesmos foram outorgados.*

*Concretizando, nos contratos de arrendamento de bens imobiliários outorgados antes da legal constituição da propriedade horizontal, o objeto do contrato é descrito como sendo «...um pavilhão, designado pela letra “A”, sito na Rua ..., n.º ...», mas mantendo sempre a referência ao artigo matricial U-...- ... . Ou seja, não resulta do teor do contrato a identificação da existência de uma fração autónoma jurídica e fiscalmente descrita na conservatória e inscrita na matriz predial junto da AT, o que sucede apenas*

*nos contratos de arrendamento de bens imobiliários outorgados em data posterior à celebração da escritura de propriedade horizontal já identificada, e mediante a utilização da nomenclatura U-...-? ... .*

*Do teor dos contratos de arrendamento de bens imobiliários analisados destaca-se ainda o facto de apenas naqueles que foram outorgados no ano de 2010 ou posterior, é que figura a menção à existência do alvará de licença de utilização emitido pela Câmara Municipal da ... em 2010-07-06, já que nos outorgados anteriormente, apenas consta identificada a existência do alvará de licença de obras n.º .../07, de 2007-01-02, emitido pela mesma entidade municipal.*

### **III-1.1.1.2. DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS CELEBRADOS PELA A..., LDA., RELACIONADOS COM A REALIDADE FÍSICA QUE OS ARTIGOS MATRICIAIS U-... ... E U-...-? ... REPRESENTAM**

*Conforme referido em secção anterior, a apreciação da legitimidade do exercício do direito à dedução em estudo depende do reconhecimento ou não, por parte da AT, da verificação dos requisitos legalmente exigidos para o exercício do faculdade de renúncia à isenção de IVA regulada nos n.ºs 4 e 6, do art. 12.º do Código do IVA e do RRIIOBIM à data a que se reporta a celebração do contrato de arrendamento de bem imobiliário relativamente ao qual foi utilizada aquela faculdade.*

*Assim, previamente à exposição da matéria de facto e de direito atinente à análise e verificação do cumprimento dos requisitos legalmente exigidos, na presente secção identificam-se os contratos de arrendamento de bens imobiliários não habitacionais celebrados pela A..., LDA., relativamente à realidade física que os artigos matriciais U-... ... e U-...-? ... representam, únicos celebrados pela A..., LDA., que relevam para a renúncia à isenção de IVA em análise.*

*Por simplificação e para mais fácil compreensão, nos pontos que se seguem procede-se à identificação dos factos mais relevantes dos contratos de*

*arrendamento de bens imobiliários celebrados que relevam para a análise, tomando por referência a identificação matricial que atualmente cada um dos pavilhões possui junto da AT.*

***1. U-...-A ...:***

*1.1. Correspondente a um pavilhão destinado a armazém no rés-do-chão e a serviços ao nível do andar, sito na Rua ..., n.º..., da freguesia da ..., concelho da ..., designado pela letra “A”.*

*1.2. Cuja identificação é efetuada com recurso às seguintes expressões:*

*1.2.1. «...tem por objeto um pavilhão, designado pela letra “A”, sito na Rua ..., n.º..., ..., .....».*

*1.2.2. «... que faz parte do prédio urbano de que a Primeira Contratante [A..., LDA.] é legítima dona e possuidora, sito em ... ou ..., freguesia de..., concelho da ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º .../... e aí registado a seu favor pela inscrição G-1».*

*1.3. Contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado (vide Anexo I):*

*1.3.1. Em 2009-06-12.*

*1.3.2. Com a sociedade arrendatária C..., LDA., titular do NIPC ... (C..., S.A.), atualmente correspondente à designação social D..., S.A., de acordo com a base de dados da AT.*

*1.3.3. Pelo prazo efetivo de cinco anos, com início em 2009-06-01 e termo em 2014-05-31, sucessivamente renovado por períodos de três anos, salvo oposição das partes.*

*1.3.4. Mediante o recebimento de uma renda anual de «Euros 48.000,00 (quarenta e oito mil euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor, a pagar mensalmente em duodécimos de Euros 4.000,00 (quatro mil euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor», a pagar por transferência bancária no primeiro dia do mês anterior a que respeitar.*

1.3.5. Sendo desde logo adiantado o valor correspondente a duas rendas mensais, ainda que a quitação fique condicionada à boa cobrança do respetivo meio de pagamento.

1.4. Das demais cláusulas destaca-se o facto de não obstante o arrendatário atestar o bom estado de conservação do edifício, é desde logo estipulada a necessidade de concretização de obras pontuais necessárias à resolução de infiltrações e à associação dos pavilhões “A” e “B”, bem como autorizada a realização de obras por parte do arrendatário com vista à adaptação do espaço à atividade conhecidamente a exercer, as quais revertem para o proprietário em caso de resolução do contrato.

1.5. Do contrato de arrendamento de bem imobiliário consta a menção à existência do «alvará de licença de obras n.º ..../07, emitido, em 2 de Janeiro de 2007, pela Câmara Municipal da ...», e ainda o compromisso da A..., LDA., entregar ao arrendatário a licença de utilização respetiva no prazo de quinze dias a contar da emissão da mesma, ou seja, não da data do contrato mas de uma data futura desconhecida por ambas as partes.

***Ou seja, o presente contrato de arrendamento é celebrado em momento anterior à participação à AT do seu objeto, bem como da existência jurídica da correspondente fração autónoma que veio a ser participada à AT, situação que resulta acautelada na redação do teor do próprio contrato; mas posterior à conclusão do melhoramento declarado, no qual assenta o uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA em análise.***

## **2. U-...-B ...:**

2.1. Correspondente a um pavilhão destinado a armazém no rés-do-chão e a serviços ao nível do andar, sito na Rua ..., n.º..., da freguesia da ..., concelho da ..., designado pela letra “B”.

2.2. Cujas identificação, em qualquer dos contratos, é efetuada com recurso às seguintes expressões:

2.2.1. «...tem por objeto um pavilhão, designado pela letra “B”, sito na Rua ..., n.º..., ..., ... ..».

2.2.2. «... que faz parte do prédio urbano de que a Primeira Contratante [A..., LDA.] é legítima dona e possuidora, sito em ... ou ..., freguesia de ..., concelho da ... a, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...º, descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º .../... e aí registado a seu favor pela inscrição G-1»

2.3. Primeiro contrato, celebrado após a conclusão das obras de melhoria edificadas (vide Anexo II):

2.3.1. Contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado:

2.3.1.1. Em 2009-06-12.

2.3.1.2. Com a sociedade arrendatária C..., S.A..

2.3.1.3. Pelo prazo efetivo de cinco anos, com início em 2009-06-01 e termo em 2014-05-31, sucessivamente renovado por períodos de um ano, salvo oposição das partes.

2.3.1.4. Mediante o recebimento de uma renda anual de «Euros 33.600,00 (trinta e três mil e seiscentos euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor, a pagar mensalmente em duodécimos de Euros 2.800,00 (dois mil e oitocentos euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor», a pagar por transferência bancária no primeiro dia do mês anterior a que respeitar.

2.3.1.5. Sendo desde logo adiantado o valor correspondente a duas rendas mensais, ainda que a quitação fique condicionada à boa cobrança do respetivo meio de pagamento.

2.3.2. Das demais cláusulas destaca-se o facto de não obstante o arrendatário atestar o bom estado de conservação do edifício, é desde logo estipulada a necessidade de concretização de obras pontuais necessárias à resolução de infiltrações e à associação dos pavilhões “A” e “B”, bem como autorizada a realização de obras por parte do arrendatário com vista à adaptação do espaço à atividade conhecidamente a exercer, as quais reverterem para o proprietário em caso de resolução do contrato.

2.3.3. Do contrato de arrendamento de bem imobiliário consta a menção à existência do «alvará de licença de obras n.º .../07, emitido, em 2 de

*Janeiro de 2007, pela Câmara Municipal da ...», e ainda o compromisso da A..., LDA., entregar ao arrendatário a licença de utilização respetiva no prazo de quinze dias a contar da emissão do mesmo, ou seja, não da data do contrato mas de uma data futura desconhecida por ambas as partes.*

*2.4. Segundo contrato (vide Anexo III):*

*2.4.1. Contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado:*

*2.4.1.1. Em 2012-02-29.*

*2.4.1.2. Com a sociedade arrendatária C..., S.A..*

*2.4.1.3. Pelo prazo efetivo de cinco anos, com início em 2012-03-01 e termo em 2012-06-30, sucessivamente renovado por períodos de um ano, salvo oposição das partes.*

*2.4.1.4. Mediante o recebimento de uma renda anual de 1.700,00 € (mil e setecentos euros) nos quatro primeiros meses, e de 2.800,00 € (dois mil e oitocentos euros) nos demais meses, valores sempre acrescidos de IVA à taxa legal em vigor, de acordo com a menção efetuada pelas partes no contrato, a pagar por transferência bancária no primeiro dia do mês anterior a que respeitar.*

*2.4.1.5. Sendo desde logo adiantado o valor correspondente a duas rendas mensais, ainda que a quitação fique condicionada à boa cobrança do respetivo meio de pagamento.*

*2.4.2. Deste contrato de arrendamento continua a constar a menção à existência do «alvará de licença de obras n.º.../07, emitido, em 2 de Janeiro de 2007, pela Câmara Municipal da ...».*

*2.4.3. Em prol da complementaridade dos dois contratos identificados concorre o facto de na cláusula décima oitava deste segundo contrato ser referido que o arrendatário entrega ao senhorio «em caução e garantia do bom cumprimento das obrigações resultantes do presente contrato e do contrato de arrendamento, outorgado em 12 de Junho de 2009, que teve por objeto o arrendamento da fração “B”», uma garantia bancária no montante de 16.800,00 €.*

*Assim, também em relação à realidade física representada, por simplificação, pela nomenclatura U-...-B, o contrato de arrendamento é celebrado em momento anterior à participação à AT do seu objeto, bem como da existência jurídica da correspondente fração autónoma que veio a ser participada à AT, situação que resulta acautelada na redação do teor de qualquer dos contratos.*

*Sendo certo que, o mesmo é igualmente posterior à conclusão do melhoramento declarado, no qual assenta o uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA em análise.*

*Destaca-se ainda o facto do segundo contrato não relevar para efeitos da apreciação da matéria em análise, atendendo designadamente ao disposto na al. a), do n.º 2, do art. 2.º do RRIIOBIM.*

### **3. U-...-C ...:**

*3.1. Correspondente a um pavilhão destinado a armazém no rés-do-chão e a serviços ao nível do andar, sito na Rua ..., n.º..., da freguesia da ..., concelho da ..., designado pela letra “C”.*

*3.2. Cujas identificação é efetuada com recurso às seguintes expressões:*

*3.2.1. «...tem por objeto um pavilhão, designado pela letra “C”, sito na Rua ..., n.º..., ..., ... ..».*

*3.2.2. «... que faz parte do prédio urbano de que a Primeira Contratante [A..., LDA.] é legítima dona e possuidora, sito em ... ou ..., freguesia de ..., concelho da ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º .../... e aí registado a seu favor pela inscrição G-1»*

*3.3. Contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado (vide Anexo IV):*

*3.3.1. Em 2009-03-10.*

*3.3.2. Com a sociedade arrendatária E..., LDA., titular do NIPC ..., atualmente correspondente à designação social F..., LDA., de acordo com a base de dados da AT [ F..., LDA. (E...)].*

3.3.3. Pelo prazo efetivo de cinco anos, com início em 2009-06-01 e termo em 2014-05-31, sucessivamente renovado por períodos de um ano, salvo oposição à renovação pelas partes.

3.3.4. Mediante o recebimento de uma renda anual de «Euros 36.000,00 (trinta e seis mil euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor, a pagar mensalmente em duodécimos de Euros 3.000,00 (três mil euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor», a pagar por transferência bancária no primeiro dia do mês anterior a que respeitar.

3.3.5. Sendo que na data da celebração do contrato de arrendamento é efetuado desde logo o pagamento antecipado de 6.000,00 €, «respeitante às rendas de Junho e Julho de 2009, acrescida de IVA à taxa legal em vigor», o que pressupõe o início efetivo da vigência do contrato de arrendamento de imóveis em destaque.

3.4. Das demais cláusulas destaca-se o facto do arrendatário atestar o bom estado de conservação do edifício, e desde logo ser autorizada a realização de obras por parte do arrendatário com vista à adaptação do espaço à atividade conhecidamente a exercer, as quais revertem para o proprietário em caso de resolução do contrato.

3.5. Do contrato de arrendamento de imóvel consta a menção à existência do «alvará de licença de obras n.º .../07, emitido, em 2 de Janeiro de 2007, pela Câmara Municipal da ...».

Também o presente contrato de arrendamento é celebrado em momento anterior à participação à AT do seu objeto, bem como da existência jurídica da fração autónoma correspondente que veio a ser participada à AT, situação que resulta acautelada na redação do teor do próprio contrato, mas posterior à conclusão do melhoramento declarado, no qual assenta o uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA em análise.

3.6. Relativamente ao presente pavilhão é conhecida ainda a celebração em 2014-01-17, ou seja, para além do período económico abrangido pelo presente procedimento inspetivo, de um contrato de arrendamento para fins não habitacionais de duração limitada com a sociedade G...,

*UNIPessoal, LDA., titular do NIPC ..., para vigorar entre 2014-02-01 e 2017-01-31, no qual o imóvel é corretamente identificado de acordo com a atual descrição na conservatória e inscrição matricial, e sujeitando a IVA à taxa legal em vigor o valor da renda acordado.*

**4. U-...-D ...:**

*4.1. Pavilhão relativamente ao qual não é conhecida a celebração de qualquer contrato de arrendamento de bem imobiliário, e o qual não concorreu para o valor de IVA deduzido ao abrigo do referido regime de renúncia à isenção.*

**5. U-...-E ...:**

*5.1. cuja identificação é efetuada da seguinte forma:*

*5.1.1. A A..., LDA., «é dona e legítima possuidora de um prédio urbano destinado a armazém atividade industrial com uma área coberta de 1117 m<sup>2</sup> área descoberta de 244 m<sup>2</sup>, sito na Rua ..., n.º..., na freguesia de ..., concelho da ... ..».*

*5.1.2. «...descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º..., inscrito na respetiva matriz urbana sob o artigo ... E ...».*

*5.1.3. «... para o qual foi passado o Alvará de Autorização de Utilização n.º .../10, emitido em 06 de Julho de 2010 pela Câmara Municipal da ... ..».*

*5.2. Contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado (vide Anexo V):*

*5.2.1. Em 2012-02-01.*

*5.2.2. Com a sociedade arrendatária H..., LDA., titular do NIPC ... (H..., LDA.).*

*5.2.3. Pelo prazo efetivo de dois anos, com início em 2012-02-01 e termo em 2014-01-31, sucessivamente renovado por períodos de um ano, salvo oposição à renovação pelas partes.*

*5.2.4. Mediante o recebimento de uma renda anual 25.500,00 € no primeiro ano, resultante de dez prestações de 2.550,00 € cada, «acrescida de IVA à*

*taxa legal em vigor», a pagar por transferência bancária no primeiro dia do mês anterior a que respeitar.*

*5.2.5. No momento da celebração do contrato de arrendamento, o arrendatário procede ao pagamento antecipado da importância de 5.100,00 €, «acrescida de IVA à taxa legal em vigor», correspondente a dois meses de renda.*

*5.3. Das demais cláusulas destaca-se o facto do arrendatário atestar o perfeito estado de conservação do edifício, é desde logo ser autorizada a realização de obras por parte do arrendatário com vista à adaptação do espaço à atividade conhecidamente a exercer, as quais revertem para o proprietário em caso de resolução do contrato.*

***Face ao descrito, trata-se de um contrato de arrendamento celebrado em momento posterior à participação à AT do seu objeto, bem como da existência jurídica da fração autónoma correspondente que veio a ser participada à AT.***

## **6. U-...-F...:**

*6.1. Cujas identificação é efetuada da seguinte forma:*

*6.1.1. «...estabelecem o presente contrato de arrendamento de duração limitada, que tem por objeto o conjunto constituído pelas frações autónomas designadas pelas letras “F” e “G” sitas na Rua ..., respetivamente, n.º... e ..., freguesia da ..., Concelho ... ..».*

*6.1.2. «...inscrito na matriz sob os artigos ... “F” e ... descritas na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º..., e aí registadas a seu favor pela A.P. 23 de 2006-07-19 ...».*

*6.1.3. «... com alvarás de licença de utilização números .../10 e ..., emitidos em 06 de Julho de 2010 pela Câmara Municipal da ... ..».*

*6.2. Contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado (vide Anexo VI):*

*6.2.1. Em 2010-08-11.*

6.2.2. *Com a sociedade arrendatária I..., S.A., titular do NIPC..., atualmente designada por J..., LDA. [J..., LDA. (I...)].*

6.2.3. *Pelo prazo efetivo de seis anos, com início em 2011-01-01 e termo em 2016-12-31, sucessivamente renovado por períodos de um ano, salvo oposição à renovação pelas partes.*

6.2.4. *Mediante o recebimento de uma renda anual global de «Euros 96.000,00 (noventa e seis mil euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor, a pagar», «em relação à fração “F”, mensalmente em duodécimos de Euros 2.500,00 (dois mil e quinhentos euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor», a pagar por transferência bancária no primeiro dia do mês anterior a que respeitar.*

6.2.5. *Sendo que na data da celebração do contrato de arrendamento é efetuado desde logo o pagamento antecipado de 2.500,00 €, «respeitante à renda de Janeiro de 2011, acrescida de IVA à taxa legal em vigor», o que pressupõe o início efetivo da vigência do contrato de arrendamento de bem imobiliário em destaque.*

6.3. *Das demais cláusulas destaca-se o facto de não obstante o arrendatário atestar o bom estado de conservação do edifício, é desde logo estipulada a necessidade de concretização de obras pontuais necessárias à resolução de problemas concretamente detetados e à associação dos pavilhões “F” e “G”, bem como autorizada a realização de obras por parte do arrendatário com vista à adaptação do espaço à atividade conhecidamente a exercer, as quais revertem para o proprietário em caso de resolução do contrato.*

6.4. *Destaca-se ainda o facto de no contrato de arrendamento celebrado ser desde logo autorizado o subarrendamento a favor das «sociedades “K..., S.A.”, “L..., S.A.”, “M..., S.A.”, “N..., S.A.”, “O..., S.A.”, “P..., Lda.”.*

*“Q..., Lda.”, sociedades participam ou são participadas pela» por parte da arrendatária outorgante.*

6.4.1. *Note-se que apenas em resultado desta disposição é que se entende que desde o período económico de 2011 sejam conhecidos recebimentos da parte da sociedade N..., S.A., titular do NIPC..., que de acordo com os registos contabilísticos efetuados, faturas processadas e demais esclarecimentos obtidos, respeitam aos compromissos assumidos pela sociedade arrendatária J..., LDA. (I...).*

***Face ao descrito, trata-se de um contrato de arrendamento celebrado em momento posterior à participação à AT do seu objeto, bem como da existência jurídica da fração autónoma correspondente que veio a ser participada à AT.***

## **7. U-...-G...:**

7.1. *Correspondente a um pavilhão destinado a armazém no rés-do-chão e a serviços ao nível do andar, sito na Rua ..., n.º..., da freguesia da..., concelho da ..., designado pela letra “G”.*

7.2. *Primeiro contrato celebrado (vide Anexo VII):*

7.2.1. *No qual a identificação é efetuada com recurso às seguintes expressões:*

7.2.1.1. *«...tem por objeto um pavilhão, designado pela letra “G” ...».*

7.2.1.2. *«... que faz parte do prédio urbano de que a Primeira Contratante [A..., LDA.] é legítima dona e possuidora, sito em ... ou ..., freguesia de ..., concelho da ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º .../... e aí registado a seu favor pela inscrição G-1»*

7.2.2. *Contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado:*

7.2.2.1. *Em 2008-05-30.*

7.2.2.2. *Com a sociedade arrendatária R..., S.A., titular do NIPC ... (R..., S.A.).*

7.2.2.3. *Pelo prazo efetivo de cinco anos, com início em 2008-07-01 e termo em 2013-06-30, sucessivamente renovado por períodos de um ano, salvo oposição das partes.*

7.2.2.4. *Mediante o recebimento de uma renda anual de «Euros 85.200,00 (oitenta e cinco mil e duzentos euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor, a pagar mensalmente em duodécimos de Euros 7.100,00 (sete mil e cem euros)», a pagar por transferência bancária no primeiro dia do mês anterior a que respeitar.*

7.2.2.5. *Sendo que na data da celebração do contrato de arrendamento é efetuado desde logo o pagamento antecipado de dois meses de renda, o que pressupõe o início efetivo da vigência do contrato de arrendamento de imóveis em destaque.*

7.2.3. *Das demais cláusulas destaca-se o facto do arrendatário atestar o bom estado de conservação do edifício, e desde logo ser autorizada a realização de obras por parte do arrendatário com vista à adaptação do espaço à atividade conhecidamente a exercer, as quais revertem para o proprietário em caso de resolução do contrato.*

7.2.4. *Do contrato de arrendamento de imóvel consta a menção à existência do «alvará de licença de obras n.º.../07, emitido, em 2 de Janeiro de 2007, pela Câmara Municipal da ...».*

*Atenta a data de celebração do presente contrato de arrendamento, verifica-se que o mesmo foi celebrado já no decurso das obras de melhoramento do imóvel identificado como U-... ..., ainda que ligeiramente antes da data de conclusão de obras declarada pelo sujeito passivo na DModI-IMI destacada.*

*Não obstante, o mês de início de vigência do contrato corresponder àquele a que se reporta a data de conclusão das obras de melhoramento realizadas no imóvel identificado como U-... ..., no qual assenta o uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA em análise.*

*À semelhança de outros contratos de arrendamento já descritos, o mesmo mostra-se anterior à participação à AT do seu objeto, bem como da existência jurídica da fração autónoma correspondente que veio a ser participada à AT, situação que resulta acautelada na redação do teor do próprio contrato.*

*7.3. Segundo contrato celebrado (vide Anexo VI):*

*7.3.1. No qual a identificação do objeto do contrato é efetuada da seguinte forma:*

*7.3.1.1. «...estabelecem o presente contrato de arrendamento de duração limitada, que tem por objeto o conjunto constituído pelas frações autónomas designadas pelas letras ... e “G” sitas na Rua ..., respetivamente, n.º ... e ..., freguesia da ..., Concelho ... ..».*

*7.3.1.2. «...inscrito na matriz sob os artigos ... e ... “G” descritas na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º..., e aí registadas a seu favor pela A.P. 23 de 2006-07-19 ...».*

*7.3.1.3. «... com alvarás de licença de utilização números ... e .../10, emitidos em 06 de Julho de 2010 pela Câmara Municipal da ... ..».*

*7.3.2. Contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado:*

*7.3.2.1. Em 2010-08-11.*

*7.3.2.2. Com a sociedade arrendatária I..., S.A., titular do NIPC ... .*

*7.3.2.3. Pelo prazo efetivo de seis anos, com início em 2011-01-01 e termo em 2016-12-31, sucessivamente renovado por períodos de um ano, salvo oposição das partes.*

*7.3.2.4. Mediante o recebimento de uma renda anual global de «Euros 96.000,00 (noventa e seis mil euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor, a pagar», «em relação à fração “G”, mensalmente em duodécimos de Euros 5.500,00 (cinco mil e quinhentos euros), acrescida de IVA à taxa legal em vigor», a pagar por transferência bancária no primeiro dia do mês anterior a que respeitar.*

*7.3.2.5. Sendo que na data da celebração do contrato de arrendamento é efetuado desde logo o pagamento antecipado de 5.500,00 €, «respeitante à renda de Janeiro de 2011, acrescida de IVA à taxa legal em vigor», o que prossupõe o início efetivo da vigência do contrato de arrendamento de imóveis em destaque.*

7.3.3. Das demais cláusulas destaca-se o facto de não obstante o arrendatário atestar o bom estado de conservação do edifício, é desde logo estipulada a necessidade de concretização de obras pontuais necessárias à resolução de problemas concretamente detetados e à associação dos pavilhões “F” e “G”, bem como autorizada a realização de obras por parte do arrendatário com vista à adaptação do espaço à atividade conhecidamente a exercer, as quais revertem para o proprietário em caso de resolução do contrato.

7.3.4. Destaca-se ainda o facto de no contrato de arrendamento celebrado ser desde logo autorizado o subarrendamento a favor das «sociedades “K..., S.A.”, “L..., S.A.”, “M..., S.A.”, “N..., S.A.”, “O..., S.A.”, “P... Unipessoal, Lda.”. “Q..., Lda.”, sociedades participam ou são participadas pela» por parte da arrendatária outorgante.

7.3.4.1. Também neste caso, apenas em resultado desta disposição é que se entende que desde o período económico de 2011 sejam conhecidos recebimentos da parte da sociedade N..., S.A., titular do NIPC..., que de acordo com os registos contabilísticos efetuados, faturas processadas e demais esclarecimentos obtidos, respeitam aos compromissos assumidos pela sociedade arrendatária J..., LDA. (I...).

*Face ao descrito, trata-se de um contrato de arrendamento celebrado em momento posterior à participação à AT do seu objeto, bem como da existência jurídica da fração autónoma correspondente que veio a ser participada à AT.*

*Porém, tratando-se do segundo contrato de arrendamento de bem imobiliário relativo ao objeto do contrato em destaque, atento nomeadamente o disposto na al. a), do n.º 2, do art. 2.º do RRIIOBIM, o mesmo não releva para efeitos da apreciação da matéria em análise.*

(...)

**III-1.1.2. VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS FORMAL-LEGAIS PARA O EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO**

***DE IVA NO USO DA FACULDADE DE RENÚNCIA À ISENÇÃO DE IVA PREVISTA NOS N.ºS 4 E 6 DO ART. 12.º DO CÓDIGO DO IVA E DO RRIIOBIM, RELATIVAMENTE AOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS CELEBRADOS PELA A..., LDA., RELACIONADOS COM A REALIDADE FÍSICA QUE OS ARTIGOS MATRICIAIS U-... ... E U-...-? ... REPRESENTAM***

*Quanto à matéria de direito e de facto que releva para a consideração como cumpridos ou não cumpridos os requisitos legalmente exigíveis ao sujeito passivo para fazer uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA nas operações de transmissão ou locação de imóveis prevista e regulada nos n.ºs 4 a 6, do art. 12.º do Código do IVA, e RRIIOBIM, verifica-se que:*

***III-1.1.2.1. CONDIÇÕES OBJETIVAS E SUBJETIVAS***

*1. Sobre a qualificação do imóvel locado:*

*1.1. Nos termos do art. 2.º, n.º 1, al. a) do RRIIOBIM e do n.º 4, do art. 12.º do Código do IVA, o uso da faculdade de renúncia em análise depende do imóvel subjacente à mesma ser um prédio urbano ou uma sua fração autónoma, ou ainda, no caso da transmissão, de um terreno para construção.*

*1.2. Ora, conforme resulta do exposto nas seções anteriores, em quatro dos dez contratos de arrendamento de bens imobiliários identificados na Tabela 7, na data da sua celebração o que existia, quer juridicamente, quer comunicado à AT, era o imóvel descrito matricialmente como correspondendo ao artigo U-... ..., o qual era composto, na realidade, apenas por partes com autonomia económica suscetível de utilização independente.*

*1.3. Termos em que, desde logo, se verifica que relativamente aos referidos quatro contratos de arrendamentos de bens imobiliários não estava cumprido o requisito de qualificação do objeto do contrato.*

*1.4. De forma intrínseca, não se considera estar cumprido o disposto na al. c), do n.º 1, do art. 2.º do RRIIOBIM (totalidade do bem imóvel).*

2. Quanto à propriedade, a al. b), do n.º 1, do art. 2.º do RRIIOBIM exige que o imóvel objeto de contrato de locação esteja inscrito na matriz predial em nome do proprietário, bem como que o mesmo não se destina a habitação.

2.1. Quanto ao destino, efetivamente qualquer dos edifícios em destaque não se destina a habitação.

2.2. No que toca à propriedade, o que se verifica é que a realidade física representada pelos artigos matriciais U-... .. e U-...-? ..., nos anos que relevam para a presente análise, estiveram inscritos como sendo propriedade da A..., LDA..

2.2.1. Consideração válida se se atentar à terminologia utilizada na redação de cada um dos contratos de arrendamento de bens imobiliários celebrado em cada momento pela A..., LDA..

2.2.2. Mas que contudo, não é inteiramente válida se se atentar à realidade física existente que deveria ter sido objeto de inscrição junto da AT logo após a conclusão das obras de melhoramento realizadas, pois tal realidade não se encontrava comunicada à AT, e conseqüentemente, não se encontrava inscrita na matriz como sendo propriedade do locador, na data da realização dos contratos de arrendamento de bem imobiliário em causa.

2.2.2.1. Facto que é preterido em razão do referido acerca da verificação do requisito abordado no ponto 1, relativo à qualificação do objeto do contrato.

3. Quanto à afetação dos edifícios objeto de contrato, independentemente dos demais requisitos, é possível verificar que qualquer das entidades arrendatárias se encontra inscrita para o exercício de uma atividade sujeita a imposto e dele não isenta, não existindo evidencia de que não tenha sido afeto a esses mesmos fins, razão pela qual não se afasta o cumprimento do requisito da al. d), do n.º 1, do art. 2.º do RRIIOBIM.

4. A aferição do cumprimento do disposto na al. e), do n.º 1, do art. 2.º do RRIIOBIM, isto é, da verificação do limite mínimo do valor da renda anual praticada, o qual tem de ser superior a vinte e cinco avos do VPT do imóvel

*locado, a mesma encontra-se condicionada à data em que a realidade objeto de locação foi efetivamente participada pelo sujeito passivo.*

*4.1. Pelo que, a verificação do cumprimento de tal requisito apenas é possível se considerado o VPT resultante da avaliação efetuada por via do tratamento da DModI-IMI n.º..., de 2009-08-26, ou seja, mediante a consideração do VPT dos artigos matriciais U-...-?... , o qual produziu efeitos reportados ao ano de 2008, conforme já explicitado em secção anterior.*

*4.2. Não obstante tal produção de efeitos, quanto aos já referidos quatro casos em que na data da celebração do contrato de arrendamento de bem imobiliário apenas se encontrava inscrito o artigo U-... ..., não se considera verificado aquele requisito, pois o único VPT conhecido era o daquele artigo matricial U-... ..*

*4.2.1. Também quanto a estes, a verificação deste requisito resulta preterido face ao já concluído acerca da qualificação do objeto do contrato, no ponto 1.*

*5. Sobre o número de ordem da locação de bem imobiliário celebrada, no que ao caso concreto importa, nos termos da al. b), do n.º 2, do art. 2.º do RRIIOBIM, «a renúncia só é permitida quando» «esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 30 % do valor patrimonial tributável para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis», «quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras».*

*5.1. Termos em que, a valoração da alteração do VPT apenas é possível se considerado o VPT de cada um dos artigos matriciais U-...-?... , e conseqüentemente, só após a data em que tal realidade foi participada pelo sujeito passivo através da DModI-IMI n.º..., de 2009-08-26.*

*5.1.1. Mesmo se considerada a produção de efeitos ao ano de 2008 que daquela DModI-IMI adveio, por tudo o já exposto, em data anterior à da celebração da escritura de constituição da propriedade horizontal, os*

*artigos matriciais não integram o conceito de fração autónoma, mas tão só o conceito de parte de imóvel com autonomia económica suscetível de utilização independente.*

*5.2. Tendo em conta que a verificação deste requisito é subseqüente aos demais aflorados nos pontos 1 a 4, são desde logo de desconsiderar os já destacados quatro contratos de arrendamento de bens imobiliários.*

*5.3. Para além daqueles, e passando a considerar os contratos de arrendamento de bens imobiliários celebrados após a efetiva inscrição das frações autónomas correspondentes aos artigos matriciais U-...-?... , três outros contratos celebrados não se encontram em condições de concorrer para o aproveitamento da faculdade de renúncia à isenção de IVA nos termos em estudo, porquanto os mesmos configuram um segundo contrato relativamente à mesma realidade física existente após a concretização das obras de melhoramento.*

*5.4. Por contraponto, apenas dois dos contratos de arrendamento celebrados reúnem a presente condição.*

*6. Acerca das condições subjetivas estatuídas no art. 3.º do RRIIOBIM:*

*6.1. Para além do já destacado acerca das entidades arrendatárias, quanto ao sujeito passivo A..., LDA., dever-se-á considerar encontrar-se preenchido o requisito da al. a), do n.º 1, do art. 3.º do RRIIOBIM, atento o regime de exceção estatuído no n.º 3 do mesmo normativo, já que nos períodos económicos posteriores à concretização das obras de melhoramento, a sua principal atividade, de facto, foi a relativa ao arrendamento de bens imobiliários.*

*6.1.1. Ou seja, não lhe é exigível o cumprimento do rácio de 80 % entre o volume de operações ativas que conferem o direito à dedução e o volume de negócios total, já que a atividade que exerce habitualmente tem por objeto a aquisição de imóveis para venda ou para locação, afastando assim o disposto na al. a), do n.º 1, e n.º 2, do art. 3.º do RRIIOBIM.*

6.2. Quanto ao disposto nas al. b) e c), do n.º 1, do art. 3.º do RRIIOBIM, o seu cumprimento é claro por parte da A..., LDA., atento o já exposto em secção anterior.

Na tabela que se segue, sintetiza-se o concluído sobre alguns dos requisitos objetivos e subjetivos tratados nos pontos antecedentes, nomeadamente aqueles de forma mais determinante concorrem para a apreciação da verificação do cumprimento dos requisitos legalmente exigidos na matéria em análise por parte da A..., LDA..

N.º de ordem	Verificação do cumprimento dos requisitos legais [Cumpre (Sim)/Não cumpre (Não)]	
	Prédio urbano ou fração autónoma deste	N.º de ordem do contrato de arrendamento
	Art. 2.º, n.º 1, al. a) do RRIIOBIM	Art. 2.º, n.º 2, al. b) do RRIIOBIM
i.	Não	N/A
ii.	Não	N/A
iii.	Sim	Não
iv.	Não	N/A
v.	Sim	Não
vi.	-	-
vii.	Sim	Sim
viii.	Sim	Sim
ix.	Não	N/A
x.	Sim	Não

### **III-1.1.2.2. CERTIFICADO DE RENÚNCIA À ISENÇÃO DE IVA E O MOMENTO EM QUE SE EFETIVA A RENÚNCIA À ISENÇÃO DE IVA PREVISTA NAS AL. 29) E 30) DO ART. 9.º DO CÓDIGO DO IVA**

Acerca do momento em que se efetiva o exercício da renúncia à isenção da IVA na locação de bens imóveis, dispõe taxativamente o n.º 1, do art. 5.º do RRIIOBIM, que «a renúncia à isenção só opera no momento em que for celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel, ou, no caso de contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir, no momento em que o locador tome posse do imóvel, desde que o sujeito passivo esteja na posse de um certificado de renúncia válido e se continuem a verificar nesse momento as condições para a renúncia à isenção estabelecidas no presente regime», sendo que, de acordo com o n.º 3 do mesmo normativo, «o exercício da renúncia à isenção sem que estejam reunidas as condições referidas no n.º 1 não produz efeitos».

*Ou seja, é condição necessária para que as partes outorgantes do contrato de arrendamento de bem imobiliário possam usar da faculdade de renúncia à isenção de IVA na locação do imóvel objeto do contrato, a posse no momento da celebração do contrato de arrendamento de um certificado de renúncia válido emitido pela AT.*

*No mesmo sentido do destacado concorre o disposto no n.º 5, do art. 4.º do RRIIOBIM, segundo o qual «o certificado emitido é válido por seis meses e tem exclusivamente por efeito titular que os sujeitos passivos intervenientes na operação manifestaram à Direcção-Geral dos Impostos a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efetivasse».*

*Ou seja, atento o sentido conferido ao certificado em apreciação por aquele normativo, a obtenção do mesmo carece de ser prévia à concretização da operação relativamente à qual se pretende exercer o direito à renúncia à isenção de IVA prevista nas al. 29) e 30) do art. 9.º do Código do IVA.*

*Quanto aos formalismos do pedido de renúncia à isenção de IVA, os mesmos estão previstos no art. 4.º do RRIIOBIM, e tem subjacente o seu tratamento em termos informáticos, e exclusivamente sobre esta forma, sendo certo que o n.º 3 daquele normativo prevê que em caso de incoerência da informação disponibilizada pelo sujeito passivo e pela AT, a nível central, a emissão do certificado depende da atuação do chefe do serviço de finanças da área da sede, mormente, do sujeito passivo.*

*Situação em que cairia a resolução das dificuldades enunciadas pelo sujeito passivo A..., LDA., aquando da sua formulação dos pedidos de certificados de renúncia de IVA.*

*A este respeito, atento os elementos disponibilizados pelo sujeito passivo, mesmo após notificação para o efeito (vide Anexo VIII), verifica-se que em nenhum dos casos subjacentes, e que relevam para a apreciação da legitimidade do exercício da renúncia à isenção de IVA praticada pelo*

*sujeito passivo, o sujeito passivo está em poder de um certificado de renúncia à isenção de IVA validamente emitido pela AT na data de celebração do contrato de arrendamento de bem imobiliário correspondente à realidade física objeto do contrato em causa (vide Anexo IX).*

*Destaca-se ainda o facto de em resposta àquela notificação postal, o sujeito passivo não ter documentado o momento em que o concretizou os pedidos de certificados de renúncia à isenção de IVA que carecia para atempadamente cumprir os requisitos legais exigidos, cingindo essa evidência à carta endereçada à AT em 2009-11-03 (vide Anexo X).*

N.º de ordem	Sobre o certificado de renúncia		
	Data ...		NIPC arrendatário
	... do pedido [a)]	... do certificado	
i.	13-01-2010	18-01-2010	...
ii.	13-01-2010	18-01-2010	...
iii.	b)	b)	b)
iv.	14-01-2010	06-09-2010	...
v.	-	-	-
vi.	-	-	-
vii.	N/D	29-03-2012	...
viii.	23-08-2010	01-09-2010	...
	07-09-2011	09-09-2011	...
ix.	-	-	-
x.	23-08-2010	01-09-2010	...
	07-09-2011	09-09-2011	...

*Legendando a Tabela 9, temos:*

*a) Corresponde à data constante das impressões das páginas da internet em que figura o estado do pedido de certificado de renúncia à isenção de IVA em destaque.*

*b) Ainda que não tenha sido exibido, atendendo a que o sujeito passivo A..., LDA., procede repetidamente à formulação de pedidos de certificados de renúncia à isenção de IVA sempre que o anteriormente obtido está a expirar, admite-se que este possa existir, o que contudo não concorre para a validade do uso da faculdade correspondente, porquanto o que está em*

*causa é a celebração de um segundo contrato relativo ao mesmo objeto imobiliário.*

*Assim, na tabela que se segue apresenta-se, em síntese, o resultado da apreciação da detenção, ou não detenção, por parte da A..., LDA., de um certificado de renúncia à isenção de IVA válido na data de celebração de cada um dos contratos de arrendamento de bens imobiliários para fins não habitacionais celebrados relativamente à realidade física que os artigos matriciais U-... .. e U-...-? ... representam.*

N.º de ordem	Verificação do cumprimento dos requisitos legais [Cumpre (Sim)/Não cumpre (Não)]
	Existência prévia de certificado de renúncia à isenção
	Art. 5.º do RRIIOBIM
i.	Não
ii.	Não
iii.	N/A
iv.	Não
v.	-
vi.	-
vii.	Não
viii.	Não
ix.	Não
x.	Não

**Tabela 10:** Quadro síntese do concluído acerca da detenção, ou não detenção, de um certificado de renúncia à isenção de IVA válido na data da celebração dos contratos de arrendamento de bens imobiliários para fins não habitacionais relativos à realidade física que os artigos matriciais U- ... .. e U- ... -? ... representam, e que estão na base do exercício da renúncia à isenção de IVA em estudo.

*Ou seja, conforme resulta da Tabela 10, relativamente aos contratos de arrendamento de bens imobiliários que relevam efetivamente para a apreciação da legitimidade do uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA nos termos dos n.ºs 4 e 6 do art. 12.º do Código do IVA e do RRIIOBIM, no exercício do direito à dedução de IVA no período económico abrangido pelo presente procedimento inspetivo e nos anteriores, na data de celebração de qualquer deles, o sujeito passivo A..., LDA., não possuía em seu poder um certificado de renúncia à isenção de IVA validamente emitido pela AT.*

*Termos em que se conclui que o direito à dedução de IVA assim exercido, quer por via da utilização do método da afetação real de todos os bens e*

*serviços, quer por via do método da percentagem de dedução “pro rata” previsto na al. b), do n.º 1, do art. 23.º do Código do IVA, não é legítima, devendo os seus efeitos ser expurgados das DP de IVA apresentadas pelo sujeito passivo, nomeadamente as relativas aos períodos de imposto incluídos no período económico de 2013.*

*Note-se ainda que, neste âmbito, atento o disposto no n.º 3 do art. 45.º da LGT, conjugado com o facto de não poder ser emitida uma liquidação de imposto relativa aos períodos de imposto sobre que se tenha verificado o instituto da caducidade previsto e nos termos dos n.ºs 1 e 4 do referido art. 45.º da LGT, a A..., LDA., perde o direito ao reporte do crédito de IVA evidenciado no Campo 61 da DP de IVA apresentada por referência ao primeiro trimestre do período económico de 2013, no montante de 150.824,86 € (cento e cinquenta mil oitocentos e vinte e quatro euros e oitenta e seis cêntimos), uma vez que o total de IVA deduzido em períodos económicos anteriores ao de 2013 no uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA em estudo, é superior àquele valor de crédito reportado.*

*Efetivamente, de acordo com os esclarecimentos prestados pelos representantes da A..., LDA., a dedução de IVA decorrente do uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA nos termos dos n.ºs 4 e 6 do art. 12.º do Código do IVA e do RRIIOBIM, segundo a aplicação do método da afetação real às operações passivas de aquisição de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito da atividade de arrendamento de bens imobiliários, concretizada nos períodos de imposto anteriores ao período económico de 2013, ascende ao valor total de 274.115,15 € (duzentos e setenta e quatro mil cento e quinze euros e quinze cêntimos), conforme resulta da discriminação evidenciada na tabela ilustrada na página seguinte (vide Anexo XI).*

Período de imposto	Dados da DP de IVA		Discriminação efetuada pelo sujeito passivo					Observações efetuadas pelo sujeito passivo
	Valores de IVA deduzido		Valor de IVA deduzido por imóvel			Valor total de IVA deduzido		
	Aquisições de imobilizado (Campo 20 da DP de IVA)	Aquisições de outros bens e serviços (Campo 24 da DP de IVA)	Imóvel	Aquisições de imobilizado (para Campo 20 da DP de IVA)	Aquisições de outros bens e serviços (para Campo 24 da DP de IVA)	Por imóvel e período de imposto	Por período de imposto	
2010.09T	101.410,67 €	8.599,76 €	...	43.245,90 €	3.591,96 €	46.837,86 €	109.545,93 €	IVA suportado em anos anteriores até 31-12-2009
			...	29.819,78 €	2.835,85 €	32.655,63 €		
			...	28.344,90 €	1.707,46 €	30.052,36 €		
2010.12T	5.559,05 €	2.685,90 €	...	-	-	-	5.500,22 €	Despesas de 2010: Portas Corta Fogo; Pavimentação Frações (Contratos de 1/1/2011)
			...	-	-	-		
2011.03T	110.459,59 €	11.119,64 €	...	34.738,51 €	-	37.493,53 €	120.983,00 €	IVA suportado em anos anteriores até Março 2011
			...	75.530,56 €	-	83.489,50 €		
2012.09T	34.075,02 €	9.140,79 €	...	34.075,00 €	4.011,00 €	38.086,00 €	38.086,00 €	Iva suportado em anos anteriores até Set/2012
			...					
<b>Total</b>	<b>251.504,33 €</b>	<b>31.546,09 €</b>	<b>-</b>	<b>245.754,65 €</b>	<b>12.146,27 €</b>	<b>268.614,88 €</b>	<b>274.115,15 €</b>	<b>-</b>

**Tabela 11:** Quadro discriminativo do total de IVA deduzido pelo sujeito passivo em períodos económicos anteriores ao período económico de 2013 no uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA em estudo, em resultado da celebração dos contratos de arrendamento de bens imobiliários para fins não habitacionais relativos à realidade física que os artigos matriciais U-... e U-... representam.

*Atenta a informação constante da DP de IVA apresentada para os períodos de imposto anteriores ao primeiro identificado na tabela anterior, os valores deduzidos por via da aquisição de imobilizado não se mostra materialmente relevante, aceitando-se por essa via, que a referida dedução não seja resultante de operações passivas de aquisição de bens e prestações de serviços destinadas à atividade de arrendamento de bens imobiliários.*

### **III-1.1.2.3. LIMITAÇÃO AO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO DE IVA NO USO DA FACULDADE DE RENÚNCIA À ISENÇÃO DE IVA PREVISTA DAS AL 29) E 30) DO ART. 9.º DO CÓDIGO DO IVA, DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 8.º DO RRIIOBIM E ART. 99.º DO CÓDIGO DO IVA**

*Conforme anotado na secção II-4.1.4. do presente relatório, a A..., LDA., foi objeto de procedimento inspetivo a períodos de imposto de IVA anteriores ao período económico ora em análise, nomeadamente aos períodos de imposto entre o primeiro trimestre do ano de 2006 e o segundo trimestre do ano de 2008, do qual resultou a formulação de correções*

*fiscais ao IVA suportado e deduzido, em virtude do mesmo ser relativo ao sector de arrendamento de bens imobiliários, e como tal, conducente à realização de operações ativas sujeitas mas isentas de IVA nos termos das al. 29) e 30) do art. 9.º do Código do IVA. Incorreção corrigida pelo sujeito passivo quer em termo fiscais, de forma voluntária, quer em termos contabilísticos, já que o total de IVA deduzido assim corrigido, a par do demais IVA suportado, concorreu, e concorre, para o saldo devedor da conta SNC «2431 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA suportado», o qual está na base de parte das deduções de IVA entretanto realizadas ao longo dos vários períodos económicos, de que é exemplo parte substancial das deduções de IVA discriminadas na anterior Tabela 11.*

*Assim, e não obstante o concluído nos termos expostos nas seções precedentes, designadamente na secção III-1.1.2.2. imediatamente anterior, segundo o que se qualifica a dedução de IVA efetuada nos termos identificados como indevida, importa ainda destacar o facto de aquando da concretização do exercício do direito à dedução do IVA no uso da faculdade da renúncia à isenção de IVA nos termos em estudo, a A..., LDA., não cumpriu integralmente com o disposto no n.º 3, do art. 8.º, do RRIIOBIM e n.º 2, do art. 98.º do Código do IVA, porquanto não limitou o exercício do direito à dedução de IVA ao suportado nos quatro anos imediatamente anteriores ao momento em que, nos termos do n.º 1 do art. 5.º do RRIIOBIM, se efetiva a renúncia à isenção de IVA em análise.*

*Em prol do concluído nos termos descritos no parágrafo anterior, concorre:*

*1. Sobre o momento em que o exercício do direito à renúncia se traduz em obrigações declarativas para o sujeito passivo transmitente ou locador, dispõe o n.º 3, do art. 6.º do RRIIOBIM, que «no período de imposto em que, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º, tem lugar a renúncia à isenção, deve o sujeito passivo proceder à liquidação do IVA, incluindo o respeitante aos adiantamentos do preço a que tenha havido lugar», ou seja, considera que*

*a renúncia à isenção consuma-se no período de imposto em que ocorre a celebração do contrato de venda ou locação e relativamente ao qual se encontrem reunidos os requisitos legais para o efeito.*

*2. Quanto ao exercício do direito à dedução:*

*2.1. Dispõe o n.º 1, do art. 8.º do RRIIOBIM, que nas operações em destaque o sujeito passivo transmitente ou locador «têm direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada bem imóvel, segundo as regras definidas nos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA», mas sempre mediante a adoção obrigatória do método da afetação real de todos os bens e serviços utilizados, de harmonia com o referido no n.º 2, do art. 23.º do Código do IVA, conforme dispõe o n.º 1, do art. 9.º do RRIIOBIM [estando igualmente obrigado a promover as regularizações de IVA estipuladas na al. b), do n.º 1, do art. 25.º do Código do IVA, mas apenas quanto aos bens do ativo imobilizado].*

*2.2. O n.º 2 do mesmo art. 8.º refere que «os transmitentes ou locadores podem deduzir o IVA relativo ao bem imóvel na declaração do período de imposto ou de período posterior àquele em que, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do presente regime, tem lugar a renúncia à isenção, tendo em conta o prazo a que se refere o n.º 2 do artigo 91.º do Código do IVA» ou seja:*

*2.2.1. Estabelece como momento do exercício do direito à dedução do IVA suportado em relação ao imóvel transmitido ou locado, o período de imposto em que foi celebrado o contrato de venda ou locação suscetível de representar o exercício do direito à renúncia nos termos do diploma em destaque, tal como resulta do n.º 1, do art. 5.º do RRIIOBIM, ou em qualquer período de imposto posterior, desde que cumprido o prazo estatuído no atual n.º 2, do art. 98.º do Código do IVA, isto é, «até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto».*

*2.2.1.1. De acordo com os representantes da A..., LDA., tal normativo tem por efeito atribuir ao sujeito passivo que aproveita do IVA dedutível, a*

*faculdade de promover a regularização a seu favor da importância de IVA suportado sobre que tem o direito de exercer o direito à dedução, independentemente do momento em que o mesmo tenha sido suportado, no prazo de quatro anos contados desde o momento em que celebrou o contrato de arrendamento ao abrigo do qual lhe é conferido o exercício do direito à renúncia à isenção de IVA prevista nas al. 29) e 30), do art. 9.º do Código do IVA.*

*2.2.2. Entendimento que não se mostra contudo congruente com o estatuído no n.º 3, do art. 8.º do RRIIOBIM, no qual o legislador dispõe que «o prazo previsto no n.º 2 do artigo 91.º do Código do IVA é elevado para o dobro para efeitos da dedução do imposto suportado na construção de bens imóveis por sujeitos passivos cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção de imóveis para venda ou para locação, quando essa construção, comprovadamente, tenha excedido o prazo referido naquela disposição».*

*2.2.2.1. Já que à luz do defendido pelo sujeito passivo, o n.º 3 em referência configuraria o alargamento do prazo de exercício do direito à dedução de IVA suportado de quatro para oito anos, igualmente contado sobre o momento em que foi celebrado o contrato de venda ou locação do imóvel enquadrável no n.º 1, do art. 5.º do RRIIOBIM, o que constituiria uma preterição da formalidade instituída no Código do IVA de aplicação para o futuro não consentânea com o princípio geral de unicidade do sistema jurídico, pois claramente beneficiaria a situação em análise face ao que normal e habitualmente é aplicado ao exercício do direito à dedução à generalidade dos sujeitos passivos de IVA.*

*2.2.2.2. O que resulta da interpretação da redação do normativo em que é estipulado o referido alargamento do prazo de quatro para oito anos, é que o mesmo visa alargar o prazo de que podem aproveitar as empresas que habitualmente se dedicam à construção de bens imóveis para venda ou locação, e apenas quanto ao IVA suportado na referida construção, e já não na aquisição ou até mesmo na reconstrução de imóveis, atribuindo*

*assim, carácter excecional às situações em que o sujeito passivo tenha por intuito inicial e habitual a construção de imóveis não conducentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e prestações de serviços necessários à mesma.*

*2.3. Sintetizando, no caso concretamente em análise, o exercício do direito à dedução do IVA suportado na aquisição e construção dos imóveis relativamente aos quais o mesmo pretendeu beneficiar do regime de renúncia à isenção de IVA regulado pelo RRIOBIM apenas poderia ter eventualmente sido exercido relativamente ao IVA suportado nos quatro anos anteriores ao momento em que o mesmo tenha celebrado o correspondente contrato de arrendamento de bem imobiliário, e desde que se encontrem reunidas as condições estatuídas no RRIOBIM, nomeadamente no n.º 1, do art. 5.º do RRIOBIM.*

*2.3.1. Note-se que, nos termos do art. 22.º do Código do IVA, o momento do nascimento do direito à dedução ocorre no momento em que o imposto dedutível se torna exigível nos termos dos art. 7.º e 8.º do Código do IVA, ou seja, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente ou no momento da realização das prestações de serviços, ou ainda de outras situações concretamente estatuídas na lei, entre as quais não se encontra a ora em análise.*

*2.3.2. Não obstante nos termos do n.º 2, do art. 8.º do RRIOBIM, o exercício do direito à dedução do IVA decorrente do enquadramento do correspondente contrato de arrendamento de bem imobiliário no n.º 1, do art. 5.º do RRIOBIM, poder ser exercido no período de imposto correspondente ao momento a que se reporta o n.º 1, do art. 5.º do RRIOBIM ou em período de imposto posterior, mas dentro do prazo dos quatro anos definidos no n.º 2, do art. 98.º do Código do IVA.*

*2.3.2.1. Tal facto não deverá ser entendido como constitutivo de um alargamento do prazo do exercício do direito à dedução do IVA suportado a que o sujeito passivo tenha direito no exato momento da celebração do*

*contrato de arrendamento de bem imobiliário abrangido pelo n.º 1, do art. 5.º do RRIIOBIM.*

*Em face do exposto, e sem que se proceda à correspondente quantificação no âmbito do presente procedimento inspetivo, também em resultado das disposições anotadas na presente secção, a dedução de IVA efetuada pela A..., LDA., no uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA prevista nas al. 29) e 30) do art. 9.º do Código do IVA, resultaria indevida, desde logo atendendo a que, sendo uma parte substancial do IVA suportado com as obras de melhoramento resultante de operações realizadas nos períodos económicos de 2006 e 2007, se considerada a data efetiva do documento em que o mesmo assenta, e a correspondente repartição por cada uma das realidades físicas que os artigos matriciais U-... ... e U-...-? ... representam, por certo se verificaria a ocorrência do decurso do referido prazo limite de quatro anos sobre parte substancial do IVA suportado.*

*Na tabela que se segue, procede-se à discriminação das correções fiscais regularizadas voluntariamente em sede de IVA em face do procedimento inspetivo anterior já destacado por cada um dos períodos de imposto a que o mesmo respeita, atendendo a que o mesmo concorre para o total de IVA suportado contabilizado a débito da conta SNC «2431 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA suportado», bem como o período de imposto em que se vence a contagem dos quatro anos desde o período de imposto em que o IVA foi suportado, o qual deve ser tido como meramente elucidativo do decurso do prazo limite em análise*

Período de imposto	Valor de IVA corrigido	Período de imposto limite segundo o prazo de quatro anos sobre a DP de IVA
2006.03T	2.744,49 €	2010.03T
2006.06T	1.312,67 €	2010.06T
2006.09T	21.914,75 €	2010.09T
2006.12T	74.097,34 €	2010.12T
2007.03T	2.504,24 €	2011.03T
2007.06T	116.600,64 €	2011.06T
2007.09T	6.865,49 €	2011.09T
2007.12T	5.790,86 €	2011.12T
2008.03T	13.781,62 €	2012.03T
2008.06T	10.470,63 €	2012.06T
<b>Total</b>	<b>256.082,73 €</b>	-

**Tabela 12:** Quadro discriminativo das correções fiscais efetuadas pelo sujeito passivo em sede de IVA em face de procedimento inspetivo anterior, e que concorreu para o total de IVA suportado contabilizado a débito da conta SNC «2431 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA suportado», discriminado por período de imposto a que respeita.

*Contudo, conforme anotado no início da presente secção, o indevido exercício da dedução de IVA efetuada pela A..., LDA., no uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA em estudo, não resulta do exposto na presente secção, mas nas secções precedentes, designadamente na secção III-1.1.2.2.*

- I) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:
- Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201303T, no valor de €21.710,38 (documento n.º 1), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €3.649,72 (documento n.º 2) e respectivas demonstrações de acerto de contas (documento n.º 3);
  - Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201306T, no valor de €13.002,44 (documento n.º 4), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €2.053,31 (documento n.º 5) e respectivas demonstrações de acertos de contas (documento n.º 6);
  - Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201309T, no valor de €11.337,35 (documento n.º 7), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.677,30 (documento n.º 8) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 9);

- d) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201312T, no valor de €14.862,29 (documento n.º 10), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €2.045,70 (documento n.º 11) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 12);
- e) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201403T, no valor de €5.987,23 (documento n.º 13), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.033,41 (documento n.º 14) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 15);
- f) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201406T, no valor de €11.215,49 (documento n.º 16), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.775,92 (documento n.º 17) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 18);
- g) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201409T, no valor de €11.615,13 (documento n.º 19), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.678,92 (documento n.º 20) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 21);
- h) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201412T, no valor de €12.971,78 (documento n.º 22), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.697,01 (documento n.º 23) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 24);
- i) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201503T, no valor de €10.711,17 (documento n.º 25), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.259,85 (documento n.º 26) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 27);
- j) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201506T, no valor de €9.669,60 (documento n.º 28), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.006,24 (documento n.º 29) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 30);
- k) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201509T, no valor de €12.106,01 (documento n.º 31), bem como a liquidação dos respetivos

- juros compensatórios no valor de €1.094,50 (documento n.º 32) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 33);
- l) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201512T, no valor de €13.814,66 (documento n.º 34), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €997,43 (documento n.º 35) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 36);
- m) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201603T, no valor de €12.583,39 (documento n.º 37), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €808,62 (documento n.º 38) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 39);
- n) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201606T, no valor de €7.474,40 (documento n.º 40), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €382,94 (documento n.º 41) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 42).
- J)** Ocorreram atrasos na constituição da propriedade horizontal deveram-se a dificuldades de índole burocrática;
- K)** Até à resolução dessa questão da constituição da propriedade horizontal, em Janeiro de 2010, a AT não procedeu à inscrição na matriz das novas fracções, continuando a manter a anterior descrição matricial do edifício em causa;
- L)** A Requerente procurou, mesmo antes da conclusão das obras de melhoramento do prédio em causa, arrendatários para as «novas» fracções, com os quais se comprometeu a celebrar contratos de arrendamento em datas em que, normalmente, todos os procedimentos administrativos em causa (constituição da propriedade horizontal e pedido de renúncia à isenção de IVA) já estariam concluídos;
- M)** Devido aos atrasos burocráticos referidos, algumas das fracções em causa foram dadas de arrendamento antes de a Requerente ter em sua posse o certificado de renúncia à isenção de IVA e, em alguns casos, antes da constituição da propriedade horizontal;

- N) A empresa que efectua a revisão oficial de contas da Requerente aconselhou-a a fazer os referidos requerimentos semestrais, com base no seu entendimento de que caducavam ao fim de seis meses;
- O) A Requerente sempre requereu, semestralmente, desde janeiro de 2010 até ao presente, a emissão de novos certificados comprovativos da declaração da sua intenção de continuar a exercer o direito à dedução do IVA relativamente às fracções em causa;
- P) Também semestralmente, foram emitidos pela AT os respectivos certificados (documentos n.ºs 43 a 48 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- Q) A Administração Tributária e Aduaneira não suscitou qualquer questão relativa à emissão dos certificados e sua necessidade, até à inspecção referida nos autos;
- R) A Requerente procedeu, em 16-10-2017, ao pagamento voluntário do imposto liquidado (documentos n.ºs 49 a 62 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- S) Em 10-01-2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

Não se provou que tivessem ocorrido atrasos na emissão de certificado de renúncia devido a um litígio com a AT relativo à fixação do valor patrimonial dos novos prédios (a fracções resultantes da divisão do prédio, anteriormente registado sob um único artigo matricial).

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos aos autos, sobre que não há controvérsia, e na prova testemunhal quanto aos atrasos na constituição da propriedade horizontal terem sido devidos a dificuldades de índole burocrática e quanto à necessidade de requerer semestralmente novos certificados de renúncia.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos sobre que prestaram depoimento.

### 3. Matéria de direito

O artigo 13.º-C da Sexta Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17-05-1977, veio permitir aos Estados-membros conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de bens imóveis, fixando as regras do exercício da opção,

O n.º 29) do artigo 9.º do CIVA estabelece uma isenção de IVA para a locação de imóveis, mas, o n.º 4 do artigo 12.º do CIVA permite a renúncia à isenção, estabelecendo que *«os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º»*.

No n.º 6 deste artigo 12.º estabelece-se que *«os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial»* o que veio a ser concretizado pelo Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, depois revogado e substituído pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que veio a ser alterado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

Os artigos 4.º e 5.º deste Decreto-Lei n.º 21/2007 estabelecem formalidades para renúncia à isenção estabelecendo o seguinte:

#### **Artigo 4.º**

##### **Formalidades para a renúncia à isenção**

*1 - Os sujeitos passivos que pretendam renunciar à isenção devem dirigir à Direcção-Geral dos Impostos, por via electrónica, um pedido de emissão de certificado para efeitos de renúncia, do qual conste os seguintes elementos:*

- a) O nome ou designação social do sujeito passivo transmitente ou locador e do sujeito passivo adquirente ou locatário do imóvel, bem como os respectivos números de identificação fiscal;*
- b) A identificação do imóvel;*
- c) Se se trata de uma operação de transmissão do direito de propriedade do*

*imóvel ou de uma operação de locação do mesmo;*

*d) A actividade a exercer no imóvel;*

*e) O valor da venda do imóvel ou o valor mensal da renda;*

*f) A declaração de que se encontram reunidas todas as condições para a renúncia à isenção, previstas no Código do IVA e no presente regime.*

*2 - A Direcção-Geral dos Impostos, após a recepção do pedido de emissão de certificado, deve, por via electrónica, dar conhecimento do mesmo ao sujeito passivo adquirente ou locatário do imóvel, para efeitos de confirmação por este, pela mesma via, dos elementos que lhe dizem respeito.*

*3 - Não obstante o disposto no número anterior, quando a informação disponibilizada no pedido não corresponder aos elementos na posse dos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, a decisão de emissão do certificado é tomada pelo chefe do serviço de finanças da área da sede, do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do transmitente ou locador, após a apreciação da conformidade dessa informação.*

*4 - O certificado para efeitos de renúncia é emitido no prazo de 10 dias a contar da data da confirmação a que se refere o n.º 2.*

*5 - O certificado emitido é válido por seis meses e tem exclusivamente por efeito titular que os sujeitos passivos intervenientes na operação manifestaram à Direcção-Geral dos Impostos a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efectivasse.*

#### **Artigo 5.º**

##### **Momento em que se efectiva a renúncia à isenção**

*1 - A renúncia à isenção só opera no momento em que for celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel, ou, no caso de contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir, no momento em que o locador tome posse do imóvel, desde que o sujeito passivo esteja na posse de um certificado de renúncia válido e se continuem a verificar nesse momento as condições para a renúncia à isenção estabelecidas no presente regime. (Redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31-12)*

2 - Deixando de se verificar as condições de renúncia à isenção antes da celebração do contrato referido no número anterior, ou tendo decorrido o prazo de validade do certificado de renúncia sem que tal contrato haja sido celebrado, deve o sujeito passivo que solicitou a emissão do mesmo comunicar, por via electrónica, esse facto à administração tributária.

3 - O exercício da renúncia à isenção sem que estejam reunidas as condições referidas no n.º 1 não produz efeitos.

O Decreto-Lei n.º 21/2007 foi aprovado pelo Governo ao abrigo da autorização legislativa concedida pelo n.º 3 do artigo 45.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que o autorizou a

*«consagrar normas especiais que obstem à concretização de negócios que, no essencial, visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA, no âmbito de transmissões, locações ou cedências doutra natureza de bens imóveis ou partes autónomas destes, com o seguinte sentido e alcance:*

*a) Prevenir práticas de subavaliação na transmissão de imóveis ou nas prestações de serviços com estes conexas, quando o destinatário das operações seja um sujeito passivo sem direito à dedução integral ou quando entre este e o transmitente ou prestador existam relações especiais tal como estas se encontram definidas para efeitos de IRC, prevendo, para tanto, uma derrogação ao previsto no artigo 16.º do Código do IVA, mediante a aplicação, naquelas circunstâncias, do valor normal como base tributável;*

*b) Definir, nas operações realizadas entre sujeitos passivos, como devedor de imposto o destinatário de prestações de serviços conexas com a construção de edifícios, bem como o adquirente, locatário ou cessionário no caso das operações sobre imóveis sujeitas a tributação, ainda que por opção;*

*c) Rever os requisitos necessários ao exercício do direito a renunciar à isenção de IVA constante dos n.ºs 4 a 7 do artigo 12.º do Código do IVA, introduzindo*

*restrições a tal direito quando, nas operações realizadas ou a realizar, estejam envolvidos sujeitos passivos sem direito à dedução integral ou quando entre eles existam relações especiais tal como estas se encontram definidas para efeitos de IRC, devendo, no mesmo contexto, reformular todo o procedimento administrativo as exigências e obrigações declarativas previstas no Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, de modo a reforçar os mecanismos de controlo da utilização deste regime.*

É duvidoso, pelo menos, que as alterações introduzidas por este Decreto-Lei n.º 21/2007 ao regime que anteriormente vigorava estejam em sintonia e se limitem ao alcance da autorização legislativa, designadamente quanto ao âmbito da incidência subjectiva prevista na alínea b) e âmbito das limitações ao exercício do direito de renúncia, quando estas abrangem situações em que não estão em causa práticas de subavaliação nem sujeitos passivos sem direito à dedução integral ou quando entre eles existam relações especiais. Dúvidas estas que se reconduzem a dúvidas de constitucionalidade orgânica do novo regime, na medida em que restringe o direito a renúncia a situações e outros tipos, já que se trata de matéria inserida no âmbito da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] e em que, por isso, a validade constitucional da actividade legislativa do Governo depende da sua consonância com o sentido da autorização legislativa (artigo 112.º, n.º 2, da CRP).

De qualquer modo, do novo artigo 4.º decorre que a renúncia à isenção depende da prévia emissão de um certificado, obtido obrigatoriamente, por via electrónica, através do Portal das Finanças.

Nos termos do artigo 5.º, a renúncia opera quando for celebrado o contrato de locação do imóvel e o exercício de renúncia sem que estejam reunidas as condições não produz efeitos.

Como resulta da matéria de facto fixada, a Requerente celebrou contratos de locação de partes autónomas de um imóvel que vieram a ser autonomizadas através de constituição de fracções, em regime de propriedade horizontal, não possuindo ainda os respectivos certificados de renúncia.

A Requerente liquidou IVA relativamente às rendas dos contratos que celebrou,

fazendo as correspondentes entregas à Administração Tributária do imposto liquidado e deduziu o IVA que suportou com as obras de remodelação e outros *inputs* relativos aos imóveis em causa.

Porém, a Requerente entendia que os certificados de renúncia tinham prazo de caducidade de seis meses e que deveriam ser sucessivamente renovados de seis em seis meses, apresentando os correspondentes pedidos, tendo a Administração Tributária e Aduaneira emitido sucessivamente os certificados, sem levantar qualquer questão sobre a sua necessidade ou sobre a inadmissibilidade de renúncia à isenção.

### 3.1 Questão da caducidade

A Requerente invoca a caducidade do direito de liquidação porque, em suma, «a AT pretende para fundamentar liquidações adicionais de IVA relativas a 2013, declarar a invalidade de uma «renúncia à isenção de IVA» requerida em 2009 e “reconhecida” em 2010».

O prazo de caducidade do direito de liquidação de IVA é de quatro anos a contar do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto (artigos 94.º, n.º 1, do CIVA e 45.º, n.ºs 1 e 4, da LGT) e a exigibilidade do IVA derivado da dedução indevida ocorre quando é exercido o direito à dedução.

Por isso, em 2017, quando foram feitas as liquidações, não tinha ocorrido a caducidade do direito de liquidação relativamente a IVA deduzido em 2013.

Sendo nestes termos que se conta o prazo de caducidade, não há obstáculo derivado daquelas regras da caducidade do direito de liquidação a que a Autoridade Tributária e Aduaneira considere, para aferir da legalidade da dedução, a globalidade da situação existente nesse ano de 2013.

Por outro lado, a própria tese da Requerente de que os certificados de renúncia tem apenas validade de seis meses e têm de ser renovados para continuar a aplicar-se a tributação contraria a conclusão a que chega de se estar perante uma situação definida por reconhecimento da administração tributária em 2010.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

### **3.2. Situação criada com a emissão de certificados de renúncia à isenção e violação da confiança gerada com a sua emissão**

Não houve um explícito reconhecimento em 2010 da validade da renúncia, pois, por um lado, a renúncia refere-se a cada uma dos contratos celebrados e os certificado então emitidos apenas comprovam que «*os sujeitos passivos intervenientes na operação manifestaram à Direcção-Geral dos Impostos a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efectivasse*» e que a informação disponibilizada no pedido corresponde «*aos elementos na posse dos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos*», como resulta dos n.ºs 3 e 4 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 21/2007.

No entanto, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que a emissão do certificado de renúncia constitui um acto administrativo constitutivo do direito à renúncia ( <sup>2</sup> ).

Embora a jurisprudência referida tenha por objecto casos a que era aplicável o regime do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, à face do sentido e alcance da autorização legislativa referida, não poderá haver válida restrição do alcance da natureza do acto que consubstancia a emissão do certificado, pois trata-se de matéria que se insere no âmbito das garantias dos contribuintes, também inserida na reserva de competência legislativa da Assembleia da República, como decorre do n.º 2 do artigo 103.º e da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, e, em que, como se referiu, a validade constitucional da legislação emitida pelo Governo depende da sua conformidade à lei de autorização legislativa (artigo 112.º, n.º 2, da CRP).

Aliás, as exigências de emissão do certificado e da sua detenção no momento da celebração do contrato, que a Autoridade Tributária e Aduaneira defende, até terão primordialmente o alcance de assegurar que a renúncia à isenção está em sintonia com os elementos na posse da Administração Tributária, pois a opção conjunta de locador e

---

<sup>2</sup> Acórdãos de 03-07-2002, processo n.º 0139/02, e de 25-11-2009, processo n.º 0486/09.

locatário optarem pelo regime de tributação e a afirmação destes de que se encontram reunidas as condições legais da renúncia à isenção pode ser expressa directamente por estes no próprio contrato, não carecendo, por isso, de ser certificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, numa interpretação constitucionalmente admissível e compaginável com a legislação anterior e a autorização legislativa, a emissão dos certificados não pode deixar de considerar-se reconhecimento pela Administração Tributária e Aduaneira da verificação dos requisitos da renúncia à isenção que no momento da sua emissão tinha possibilidade de controlar, com base nos «*elementos na posse dos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos*» a que se refere o n.º 4 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 21/2007.

De onde decorre, à luz da referida jurisprudência, que da emissão dos certificados decorre o direito do contribuinte a renunciar à isenção, enquanto se mantiver a situação que existia quando eles foram emitidos, dentro do prazo da sua validade.

É neste contexto legislativo e jurisprudencial que haverá suporte para a afirmação da Requerente de que não efetuou as deduções de IVA que estão em causa (as relativas a 2013) ao abrigo da sua declaração inicial de renúncia à isenção, mas sim ao abrigo de novos pedidos e novos “certificados”, que foram emitidos em momento em que estavam cabalmente cumpridas todos os requisitos legais para o exercício do direito à dedução.

Independentemente da admissibilidade ou não da sucessiva emissão de novos certificados designadamente após a celebração dos contratos de locação, o certo é que a Administração Tributária e Aduaneira os foi emitindo, na sequência dos requerimentos semestrais apresentados pela Requerente relativos a cada contrato de locação.

E, prevendo-se no n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 21/2007 que «*quando a informação disponibilizada no pedido não corresponder aos elementos na posse dos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, a decisão de emissão do certificado é tomada pelo chefe do serviço de finanças da área da sede, do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do transmitente ou locador, após a apreciação da conformidade dessa informação*», é forçoso concluir que a emissão do certificado implica o reconhecimento pela Administração Tributária e Aduaneira de que os «*elementos na posse dos serviços centrais*» estavam em conformidade com os requisitos da renúncia à isenção invocados, pois, obviamente, no caso de haver desconformidade o certificado não deve ser

emitido.

Ora, entre os elementos na posse dos serviços centrais encontravam-se os contratos de locação e as declarações para efeitos de IVA de apresentação obrigatória, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira não refere a sua omissão (nem no Relatório da Inspeção Tributária, nem no presente processo).

Por isso, é compreensível que a reiterada e pacífica emissão semestral de certificados pela Administração Tributária e Aduaneira, muito depois da celebração dos contratos de locação, tenha gerado na Requerente a confiança de que tinha sido exercido adequadamente o direito de renúncia à isenção e, designadamente, que o direito à renúncia se ia renovando a cada seis meses, relativamente a cada um dos contratos, apesar de não estar a posse dos certificados nos momentos da sua celebração.

Nestas circunstâncias, afigura-se que não pode deixar de dar-se relevância ao princípio da confiança invocado pela Requerente que tem protecção constitucional no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, no âmbito do princípio da boa-fé (também indicado no artigo 55.º da LGT).

Este princípio tem eficácia autónoma invalidante de actos tributários mesmo quando confrontando com o princípio da legalidade específica prevista para determinada situação, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo, à luz do artigo 10.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo de 2015 (que corresponde ao artigo 6.º-A do Código do Procedimento Administrativo de 1991):

*I – O princípio da boa fé, na sua vertente de tutela da confiança, visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem.*

*II – No âmbito da actividade administrativa são pressupostos da tutela de confiança um comportamento gerador de confiança, a existência de uma situação de confiança, a efectivação de um investimento de confiança e a frustração da confiança por parte de quem a gerou.*

*III – A violação pela administração tributária dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício*

*autónomo de violação de lei* (acórdão de 21-09-2011, processo n.º 0753/11).<sup>3</sup>

É uma situação deste tipo que se depara no caso em apreço.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem, em geral, a obrigação de esclarecer «*os contribuintes sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem*» (artigo 48.º, n.º 1, do CPPT) e tinha, na específica situação dos autos, a obrigação de comprovar se os elementos que tinha na sua posse se opunham ou não à renúncia à isenção.

A pacífica emissão reiterada de vários certificados a cada seis meses, muito depois de estarem celebrados os respectivos contratos de locação de que a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha conhecimento e a aceitação das declarações periódicas de IVA, sem colocar qualquer obstáculo à aplicação do regime de tributação, era idónea a gerar na Requerente a convicção de que tinha o direito de aplicar este regime no ano de 2013.

Está-se, com efeito, à luz daquela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, perante um comportamento gerador de confiança (a emissão de certificados em 2013 relativos a contratos celebrados anteriormente), a existência de uma situação de confiança (gerada pela reiterada emissão de certificados sem que a Autoridade Tributária e Aduaneira suscitasse qualquer dúvida sobre a possibilidade de renúncia a isenção), a efectivação de um investimento de confiança (a Requerente liquidou IVA que entregou ao Estado no pressuposto de que as renúncias eram válidas) e a frustração da confiança por parte de quem a gerou (a imprevisível emissão das liquidações em 2017, com fundamento em invalidade das renúncias à isenção).

Ou, como incisivamente diz a Requerente: «*Não é, pura e simplesmente, aceitável que sejam emitidos, semestralmente, desde 2010, certificados comprovativos de a Requerente ter efetuado (também semestralmente) novas declarações de renúncia à isenção de IVA, que a AT tenha mantido uma atitude de inércia perante as sucessivas declarações da Requerente - criando nela uma total confiança na licitude da sua atuação -*

<sup>3</sup> Jurisprudência reafirmada nos acórdãos de 06-07-2011, processo n.º 0589/11; de 08-08-2012, processo n.º 0806/12; de 11-09-2013, processo n.º 01334/13; e de 03-02-2016, processo n.º 01037/14.

*e que só agora, sete anos depois, venha pôr em causa a licitude das deduções efetuadas, esgrimindo argumentos que são apenas de natureza formal e temporal, que em nada colocam em causa a substância do direito da requerente em suportar tais deduções».*

Por isso, em sintonia com aquela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, tem de se concluir que as liquidações impugnadas enfermam de violação do princípio da confiança / boa-fé, que constitui vício de violação de lei que, só por si, justifica a sua anulação, por vício de violação de lei.

As liquidações de juros compensatórios enfermam do mesmo vício, pelo que também se justifica a sua anulação.

#### **4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

A Requerente pagou as quantias liquidadas e pede o seu reembolso, com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD,

não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Dependendo os juros indemnizatórios da existência de quantia a reembolsar, o processo arbitral é também adequado para decidir sobre o reembolso quando o processo dispuser os elementos necessários.

Cumprido, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1,

alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*».

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios serão pagos relativamente a cada uma das liquidações desde a data em que a Requerente efectuou o respectivo pagamento (16-10-2017) até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **5. Decisão**

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

**A)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

**B)** Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

- a) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201303T, no valor de €21.710,38 (documento n.º 1), bem como a liquidação dos respectivos juros compensatórios no valor de €3.649,72 (documento n.º 2) e respectivas demonstrações de acerto de contas (documento n.º 3);
- b) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201306T, no valor de €13.002,44 (documento n.º 4), bem como a liquidação dos respectivos juros compensatórios no valor de €2.053,31 (documento n.º 5) e respectivas demonstrações de acertos de contas (documento n.º 6);

- c) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201309T, no valor de €11.337,35 (documento n.º 7), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.677,30 (documento n.º 8) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 9);
- d) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201312T, no valor de €14.862,29 (documento n.º 10), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €2.045,70 (documento n.º 11) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 12);
- e) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201403T, no valor de €5.987,23 (documento n.º 13), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.033,41 (documento n.º 14) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 15);
- f) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201406T, no valor de €11.215,49 (documento n.º 16), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.775,92 (documento n.º 17) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 18);
- g) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201409T, no valor de €11.615,13 (documento n.º 19), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.678,92 (documento n.º 20) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 21);
- h) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201412T, no valor de €12.971,78 (documento n.º 22), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.697,01 (documento n.º 23) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 24);
- i) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201503T, no valor de €10.711,17 (documento n.º 25), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.259,85 (documento n.º 26) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 27);

- j) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201506T, no valor de €9.669,60 (documento n.º 28), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.006,24 (documento n.º 29) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 30);
- k) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201509T, no valor de €12.106,01 (documento n.º 31), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €1.094,50 (documento n.º 32) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 33);
- l) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201512T, no valor de €13.814,66 (documento n.º 34), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €997,43 (documento n.º 35) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 36);
- m) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201603T, no valor de €12.583,39 (documento n.º 37), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €808,62 (documento n.º 38) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 39);
- n) Liquidação n.º 2017..., relativa ao período de 201606T, no valor de €7.474,40 (documento n.º 40), bem como a liquidação dos respetivos juros compensatórios no valor de €382,94 (documento n.º 41) e respectiva demonstração de acerto de contas (documento n.º 42).

C) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente das quantias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º -A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **190.222,19**.

Lisboa, 17-09-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Tomás Cantista Tavares)

(Nina Aguiar)