

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 487/2019-T

Tema: IVA – Fundo de Investimento Imobiliário; Renúncia à Isenção.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), A. Sérgio de Matos e Adelaide Moura, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 22 de Julho de 2019, FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO A..., NIPC ..., representado pela sociedade gestora B...– SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO, S.A., NIPC ..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IVA n.º 2015..., relativa ao período 201411T, e correspondentes liquidações de juros compensatórios e moratórios, no valor de € 16.769,08, assim como da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve o referido acto de liquidação como objecto.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a liquidação *sub judice* padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, uma vez que a interpretação que a AT faz do regime de renúncia à isenção do IVA, nomeadamente da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto Lei n.º 21/2007, no sentido de que é necessária a imediata afectação do imóvel a uma actividade sujeita a IVA, para que a Requerente possa beneficiar do regime de renúncia à isenção, é contrária às regras consagradas na Directiva IVA e ao mecanismo de funcionamento do imposto.
3. No dia 23-07-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 11-09-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 01-10-2019.
7. No dia 06-11-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, abstiveram-se as partes de o fazer.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prazo esse que foi prorrogado nos termos do n.º 2.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- O Fundo De Investimento Imobiliário Fechado A... (doravante designado “Fundo”), é um fundo de investimento imobiliário fechado e de subscrição particular, cuja actividade principal consiste na compra e venda de imóveis (CAE 68100).
- 2- O “Fundo” tem por objectivo *“uma valorização crescente do capital, através da constituição e gestão de uma carteira de valores integrada por um conjunto diversificado de activos, predominantemente imobiliários”*.
- 3- O “Fundo” é administrado, gerido e representado pelo B...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, SA, que se encontra registada na CMVM como intermediário financeiro autorizado com o número 271, desde 22 de Dezembro de 1999.

- 4- O “Fundo” encontra-se enquadrado no regime normal mensal para efeitos de IVA, assumindo-se como um sujeito passivo misto, utilizando o método da afectação real para efeitos de exercício do direito de dedução do imposto.
- 5- No âmbito da sua actividade, em 29-06-2012, o “Fundo” adquiriu à sociedade C..., S.A., pelo preço de € 3.575.698,62, o prédio urbano sito na Rua dos ..., ..., inscrito sob o artigo matricial ..., freguesia de ..., concelho de Cascais.
- 6- O referido imóvel era objecto de um contrato de locação financeira imobiliária entre o D... e a C..., S.A., tendo a C..., S.A. exercido, na mesma escritura a opção de compra e procedeu de imediato à venda do imóvel ao “Fundo”.
- 7- No âmbito da venda do imóvel pela C..., S.A. ao “Fundo”, as partes optaram por recorrer ao mecanismo da renúncia à isenção de IVA, nos termos do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.
- 8- Para o imóvel em causa foram emitidos vários certificados de renúncia à isenção de IVA, no âmbito do regime previsto no artigo 12.º, n.º 4 e 5 do CIVA e no DL 21/2007, de 29 de Janeiro:
 - em 20-06-2012 para a transmissão do D... à C..., S.A;
 - em 22-06-2012 para a transmissão da C..., S.A. ao “Fundo”;
 - em 10-11-2014 para a locação de bem imóvel do “Fundo” à E..., Lda.
- 9- O “Fundo”, na qualidade de adquirente, autoliquidou o imposto devido nessa operação, no valor de € 822.410,68, conforme resulta da declaração periódica de IVA do período 201207.
- 10- No momento da aquisição, o imóvel foi registado na conta 3212080001 – Construções Acabadas, Não Arrendadas – Rua
- 11- O “Fundo” renunciou à isenção porque tinha o propósito de, no âmbito da sua actividade, afectar o imóvel adquirido a operações tributáveis em IVA.
- 12- O “Fundo” não procedeu de imediato à dedução daquele imposto, uma vez que à data, ainda não havia logrado celebrar qualquer contrato de locação do imóvel em causa.
- 13- O “Fundo” condicionou o exercício do direito à dedução daquele imposto à efectiva celebração e execução de um contrato de arrendamento, tributado em IVA.

- 14- Em 11-11-2014, o “Fundo” celebrou com a sociedade E..., Unipessoal, Lda. um contrato de locação para fins não habitacionais, tributado em IVA.
- 15- Em 2014, o imóvel passou da conta “3212080001 – Construções Acabadas, Não Arrendadas – Rua ...” para a conta “3211080001 – Construções acabadas, Arrendadas – Rua ...”.
- 16- Na sequência disso, o “Fundo” solicitou na declaração periódica do IVA relativa ao período de Novembro de 2014, o reembolso do seu crédito de imposto no montante de € 815.890,32.
- 17- Este crédito de imposto correspondia, na maior parte, ao IVA autoliquidado pelo “Fundo” aquando da aquisição do imóvel, sendo que o valor remanescente correspondia a despesas de manutenção suportadas pelo “Fundo” desde a aquisição do imóvel.
- 18- O “Fundo” foi objecto de uma acção inspectiva interna, em cumprimento do disposto no artigo 22.º, n.º 11 do CIVA, tendo por objectivo a análise do pedido de reembolso de IVA para o período 201411.
- 19- Na sequência da referida inspecção, o “Fundo” foi notificado do relatório de inspecção, nos termos do qual foi indeferido o pedido de reembolso apresentado e efetuada uma correção de IVA no valor global de € 832.142,36.
- 20- Do relatório de inspecção consta, além do mais, o seguinte:

III – 1. Análise do Reembolso de IVA

III – 1.1. Origem do Crédito de IVA

No âmbito da sua atividade, o A... adquiriu, em 2012, à C... SA, doravante denominada C..., NIPC..., o prédio urbano situado na Rua..., Freguesia de..., Concelho de Cascais ("Imóvel do..."), conforme escritura de que se junta cópia no anexo 3.

Na sequência da notificação efetuada para apresentar nota justificativa para o crédito de IVA, o sujeito passivo alega que (anexo 4 – resposta do sujeito passivo à notificação que lhe foi efetuada):

"...tendo em consideração que a venda de imóveis configura uma operação isenta de IVA, as partes (A... e C...) optaram por exercer, em Julho de 2012, a renúncia à isenção do IVA, conforme opção consagrada no artigo 12º do Código do IVA, na venda do referido imóvel.

De referir que o A... não procedeu à dedução do IVA incorrido na aquisição aquando do recebimento das respetivas faturas dos fornecedores.

Em 11-11-2014, o A... celebrou com a E... Unipessoal, Lda (doravante designada por E...), NIPC..., o contrato de arrendamento relativo ao imóvel do...

Atendendo a que esta operação de arrendamento é E... configura uma operação isenta de IVA, as partes optaram por exercer também, em Novembro de 2014, o direito à renúncia à isenção do IVA, na locação do imóvel do... Neste sentido, o A... pode exercer o direito à dedução do imposto incorrido na aquisição do referido imóvel.

Face ao exposto, o A... Jeduziu na declaração periódica de novembro de 2014, o valor referente à afetação real do IVA correspondente ao imóvel do..., abrangidos pelo supra mencionado contrato de arrendamento, relativamente ao qual optou pela renúncia à isenção do IVA, optando nesta data pelo pedido de reembolso do IVA."

Da análise à escritura e compra e venda realizada em 29-06-2012 (anexo 3) através da qual o A... adquiriu o imóvel do..., constata-se que este era objeto de um contrato de locação financeira imobiliária entre o D... e a C... e que na mesma escritura a C... exerce a opção de compra e de imediato o vende ao A...

Verifica-se que para o imóvel em causa foram emitidos vários certificados de renúncia à isenção de IVA, conforme regime previsto no art. 12º, nºs 4 e 5 do CIVA e DL 21/2007, de 29 de Janeiro, de que se juntam cópias no anexo 5):

- em 20-06-2012 para a transmissão do D... à C...;
- em 22-06-2012 para a transmissão da C... ao A...;
- em 10-11-2014 para locação de bem imóvel do A... à E...

De realçar que o exercício da opção pela Renúncia à Isenção do IVA implica a liquidação do correspondente imposto pelo adquirente, Fundo A..., conforme previsto no art. 6º do DL 21/2007, de 29/01, conjugado com a alínea j) do nº1 do artº 2º do Código do IVA.

O A... procedeu à autoliquidação do IVA conforme movimentos contabilísticos e declaração periódica do período 201207 que se juntam no anexo 6. No entanto não afetou o imóvel de imediato a uma atividade sujeita pelo que a dedução do respetivo IVA autoliquidado só foi incluído na declaração periódica de 201411.

Em 2014 procedeu à locação do referido imóvel, com opção pelo regime da renúncia à isenção do IVA, pelo que solicitou a emissão do respetivo certificado (anexo 5, página 3) e no anexo 7 junta-se cópia do referido contrato de arrendamento urbano.

Em consequência, o Fundr A... deduziu o valor referente à afetação real do IVA correspondente à aquisição do referido imóvel, abrangido pelo *supra* mencionado Contrato de Arrendamento, relativamente ao qual optou pela renúncia à isenção do IVA.

Esta dedução de IVA, em conjunto com outros documentos relacionados com o mesmo imóvel (anexo 2, página 2/4), encontra-se na base do pedido de Reembolso no valor de €815.890,32.

A aceitação da renúncia à isenção, com implicações na dedutibilidade do IVA suportado, será aqui objeto de análise e implicará correções ao IVA deduzido, conforme se fundamentará no capítulo seguinte.

III – 1.2. Análise dos Requisitos para a Renúncia à Isenção de IVA

Atendendo a que a venda de imóveis configura uma operação isenta de IVA, face ao disposto no n.º 30 do art.º 9.º do CIVA, as partes (C... e A... , numa primeira fase e A... e E... , numa segunda fase) optaram por exercer, em 22-06-2012 e 10-11-2014, a renúncia à isenção do IVA, na transmissão e posterior locação do imóvel (conforme opção prevista no artigo 12.º do Código do IVA).

Foram emitidos os Certificados de Renúncia à Isenção do IVA na Transmissão de Bem Imóvel e de Locação de Bem Imóvel, datados de 22-06-2012 e 10-11-2014 (anexo 5).

Foi analisado o cumprimento das condições legalmente exigíveis à Renúncia à Isenção do IVA, de acordo com o DL 21/2007 de 29/01, nomeadamente as condições objetivas e condições subjectivas, para além das condições formais, aí impostas, com o objetivo de aferir se estavam reunidos os requisitos para a renúncia à isenção do IVA aquando a transmissão do imóvel em 2012.

No âmbito do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), a transmissão de bens é considerada uma operação sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 3.º.

No entanto, o princípio geral de tributação, segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê determinadas derrogações, entre as quais, a prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA, que resultou da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto nas alíneas j) e k) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (atual Diretiva do IVA) que, no âmbito da legislação nacional, se traduziu pela aplicação de isenção de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) às operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

No artigo 137.º da Diretiva do IVA encontra-se, nomeadamente, nas alíneas b) e c) do seu n.º 1, também, prevista a possibilidade dos Estados-Membros poderem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação em algumas das operações isentas nos termos do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva, nomeadamente, as previstas nas suas alíneas j) e k) que, no âmbito da legislação nacional, está contemplada no n.º 5 do artigo 12.º do CIVA e corresponde à possibilidade de renúncia à isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA.

Em conformidade com o estipulado no primeiro parágrafo do n.º 2 do artigo 137.º da Diretiva do IVA, determina o n.º 6 do artigo 12.º do CIVA que os termos e condições para o exercício desta opção são estabelecidos em legislação especial.

Atualmente, os termos e condições para o exercício de renúncia encontram-se no “Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis”, aprovado pelo Decreto-Lei 21/2007, de 29 de janeiro (doravante referido como Regime de Renúncia) as condições legalmente estabelecidas para o exercício da opção pela renúncia à isenção na transmissão do imóvel, prevista no n.º 30 do artigo 9.º, relacionadas com a situação exposta, encontram-se no n.º 5 do artigo 12.º do CIVA e no atual Regime de Renúncia.

Deste modo, a primeira condição a verificar consiste na confirmação do disposto no n.º 5 do artigo 12.º do CIVA que estabelece a possibilidade do exercício da opção pela renúncia quando os "sujeitos passivos que efectuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, (...) a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, (...)".

Relativamente à verificação das condições estabelecidas no atual Regime de Renúncia, destacam-se:

Nas condições subjetivas do artigo 3.º, o seguinte:

"1 - A renúncia à isenção é permitida quando o transmitente e o adquirente do bem imóvel (...) sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que preencham as seguintes condições:

- a) *Pratiquem operações que confirmem direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, quando o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios; (...)"*

"3 - Não obstante o disposto na alínea a) do n.º 1, podem renunciar à isenção, ainda que o conjunto das operações que confere direito à dedução não seja superior à percentagem aí prevista, os sujeitos passivos cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação".

Nas condições objetivas do artigo 2.º, o seguinte:

No n.º 1, que têm um carácter cumulativo, as alíneas:

"a) O imóvel se trate de um prédio urbano (...)";

"b) O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário³, (...), e não se destine a habitação";

"c) O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel (...) e diga respeito à totalidade do bem imóvel", e;

"d) O imóvel seja afecto a actividades que confirmem direito à dedução do IVA suportado nas aquisições".

No n.º 2, a alínea:

"c) Na transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do Código do IVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel."

Face aos elementos recolhidos confirma-se que o transmitente e o imóvel reúnem as condições legalmente estabelecidas pelo Regime de Renúncia para o exercício da renúncia à isenção do IVA respeitante à transmissão do imóvel.

No entanto, é necessário que se verifiquem, cumulativamente, as restantes condições relacionadas com o adquirente, bem como as condições formais obrigatórias para o exercício de opção pela tributação das operações imobiliárias.

Deste modo, é condição essencial para o exercício da opção pela renúncia à isenção que o adquirente utilize o imóvel na realização de operações tributadas que conferem direito à dedução.

³ Face ao disposto no n.º 3 "No caso de contratos realizados em simultâneo, em que haja lugar à renúncia à isenção, a condição prevista na alínea b) do n.º 1, relativamente à inscrição em nome do proprietário, deve verificar-se em relação ao sujeito passivo que realiza a transmissão do imóvel no primeiro dos contratos."

✓ Sendo o adquirente um Fundo de Investimento Imobiliário (FII) significa que a sua atividade consiste na realização de operações de locação e transmissão de imóveis, com enquadramento na isenção prevista nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do CIVA, podendo, eventualmente, renunciar à isenção nas referidas operações, se reunidas as condições previstas no artigo 12.º do CIVA.

Refira-se que a renúncia nas operações imobiliárias (transmissão e locação de imóveis) verifica-se caso a caso, isto é, fração a fração ou imóvel a imóvel, pelo que, não é pelo facto do sujeito passivo renunciar à isenção em operações enquadradas nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do CIVA que passa a exercer uma atividade tributada. De facto, continua a ser um sujeito passivo isento (por enquadramento no artigo 9.º), que realiza operações tributadas, apenas e só, relativamente aos imóveis em que exerceu a opção pela renúncia prevista no artigo 12.º do CIVA.

Assim, os Fundos de Investimento Imobiliário não exercem, normalmente, atividades tributadas que conferem direito à dedução, mas podem realizar operações de locação ou transmissão que, em resultado do exercício de opção pela renúncia à isenção, passam a ser tributadas e a conferir direito à dedução, apenas e só apenas, quanto aos imóveis ou frações sobre os quais foi exercida a referida opção, sendo obrigatório que os fundos utilizem o método de afetação real, na dedução do imposto suportado na realização das correspondentes operações, ou seja, liquidando e deduzindo o imposto relativamente, apenas e só apenas, aos imóveis ou frações sobre as quais exerceu o referido direito à renúncia.

Face ao enquadramento da atividade exercida pelo fundo, foram solicitados esclarecimentos adicionais ao Fundo para esclarecer:

- qual a atividade efetivamente exercida atendendo ao motivo para a alteração de sujeito passivo isento de IVA para sujeito passivo normal que ocorreu, por opção do sujeito passivo, em 04-11-2013, e;
- qual a utilização que foi dada ao referido imóvel após a sua aquisição.

Em resposta ao solicitado o sujeito passivo confirmou que (anexo 4 – página 3):

1. "(...) o A... pratica operações isentas – locação de imóveis sem renúncia à isenção – e operações tributadas – locação de imóveis com renúncia à isenção, das quais são exemplo o imóvel do ...", também designado pelo sujeito passivo como da Rua ...
2. "(...) o imóvel não foi objeto de locação até novembro de 2014 devido ao facto do Fundo não ter conseguido encontrar locatário."

Em face da resposta enviada, importa esclarecer que as condições para o exercício da renúncia são cumulativas, quer isto dizer que, independentemente, do transmitente e do imóvel reunirem as condições previstas no Regime de Renúncia, a possibilidade do exercício de opção pela renúncia fica dependente de se verificarem as restantes condições objetivas, subjetivas e formais previstas no referido regime, relativamente ao adquirente, com particular destaque para a utilização que será conferida ao imóvel após a sua aquisição.

Ora, o sujeito passivo confirma que, não obstante ter optado pelo regime da renúncia à isenção de IVA no momento da aquisição do imóvel, não o afetou de imediato a uma atividade sujeita, em virtude de não ter locatário [ou adquirente] para o referido imóvel.

Tal é confirmado não só por estas declarações, mas também pela sua contabilidade:

- ✓ No momento da aquisição o imóvel foi registado na conta 3212080001 – Construções acabadas, Não Arrendadas – Rua ... e só em 2014 foi transferido para a conta 3211080001 – Construções acabadas, Arrendadas – Rua ... (anexo 2, página 3/4);
- ✓ No momento do registo da aquisição, o sujeito passivo procedeu à dedução contabilística do IVA (anexo 2, página 1/4), contudo não o incluiu na declaração periódica até ter o contrato de locação imobiliária, o que só veio a ocorrer na DP do período 201411.

Face aos elementos constantes do processo e esclarecimentos adicionais, tendo em consideração que o imóvel foi adquirido por um Fundo de Investimento Imobiliário (FII) cuja atividade consiste na locação e transmissão de imóveis, isenta por enquadramento nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do CIVA, a operação de transmissão do imóvel, pela C... ao Fundo A..., por si só, não reúne as condições para o exercício da opção pela renúncia, tendo em consideração a afetação do imóvel à atividade do fundo, de locação ou transmissão de imóveis.

De facto, não se verifica a condição essencial prevista no artigo 12.º do CIVA, ou seja, que os adquirentes dos imóveis "os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução".

Esta condição essencial é cumulativa, e tem que ser verificada para usufruir deste regime específico de renúncia à isenção de IVA. Pressupõe que o adquirente do imóvel conheça desde logo, o tipo de atividade a que vai afetar o imóvel, e assim estar consciente de que reúne, ou não, as condições para poder proceder à aquisição/locação do mesmo com observância dos requisitos para o referido regime de renúncia à isenção do IVA.

Assim, e voltando às exigências definidas pelo DL n.º21/2007 para a validação da renúncia à isenção do IVA, é condição indispensável que o Fundo utilize o imóvel na realização de operações tributadas que conferem direito à dedução. O facto de o Fundo não ter afeto o imóvel à realização de operações tributadas (com direito à dedução) obsta à possibilidade de renunciar à isenção do IVA.

III – 1.3. Correções em sede de IVA

Conforme todo o exposto, não se encontram, afinal, reunidas todas as condições impostas, cumulativamente, à aceitabilidade da renúncia à isenção do IVA quer na transmissão do imóvel ocorrida em 2012 entre a C... e o Fundo A..., porquanto não se verifica o cumprimento da alínea d) do n.º 1 do art.º 2 do DL 21/2007:

"d) O imóvel seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições";

Quer no contrato de locação celebrado entre o Fundo e a E..., uma vez que pela renúncia à isenção na transmissão do imóvel ter sido indevida, existiu uma quebra da cadeia, pelo que não se verifica o cumprimento da alínea c) do n.º 2 do art.º 2.º do DL 21/2007:

"c) (...) locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º2 do art. 24º do CIVA, relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel".

Conforme se conclui, a locação do imóvel em apreço é uma atividade isenta que não confere o direito à dedução.

Nestes termos, é devida uma correção ao IVA deduzido indevidamente na DPIVA de 201411 no mesmo valor do IVA que foi deduzido com referência ao imóvel da Rua ... no total de €832.142,36 cuja contabilização se encontra evidenciada no anexo e o resumo dos documentos no quadro 1 deste relatório.

III – 2. Análise ao Enquadramento em sede de IVA: Normal por Opção do Sujeito Passivo

A atividade do A... enquanto fundo de investimento imobiliário é exclusivamente isenta, sendo no entanto admissível a opção pelo regime da renúncia à isenção de IVA, prevista no art.º 12º do CIVA e Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo art.º 3º do Dec Lei n.º 21/2007 de 29 de janeiro, opção esta que deve ser exercida em respeito pelos requisitos da referida legislação, nomeadamente imóvel a imóvel e não obsta, à natureza de atividade isenta do Fundo.

De facto a atividade inerente a um fundo de investimento imobiliário é uma atividade isenta, que no caso concreto do A... , se confirma não só pelos elementos contabilísticos disponibilizados pelo sujeito passivo, respetivas declarações periódicas do IVA, mas também pela confirmação da atividade efetivamente exercida e que consta dos esclarecimentos adicionais enviados por mail (anexo 4, página 3).

Em face do exposto vai ser promovida a retificação do enquadramento em sede de IVA para sujeito passivo isento com opção de renúncia para operações imobiliárias, com efeitos à data em que foi alterado, por opção do sujeito passivo, para o regime normal, em 04-11-2013.

- 21- Na sequência da acção inspectiva, a AT emitiu a demonstração de liquidação adicional de IVA n.º 2015..., no valor de €16.252,04 e correspondentes juros compensatórios e moratórios, no valor global de €517,04.
- 22- A Requerente procedeu ao pagamento das referidas liquidações.
- 23- Posteriormente, a Requerente apresentou em pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, tendo por objecto os referidos actos de liquidação.
- 24- Até à data da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, decorridos mais de 4 meses desde a apresentação do pedido de revisão oficiosa, a Requerente não havia sido notificada da decisão que recaiu sobre o referido pedido.

A.2. Factos dados como não provados

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

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

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-

Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

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

B. DO DIREITO

Em causa, nos presentes autos, coloca-se a questão de saber se, para que a Requerente possa beneficiar do regime de renúncia à isenção nas operações relativas a bens imóveis, nos termos do n.º 5 do artigo 12.º do Código do IVA e do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, é necessário que proceda à afectação imediata do imóvel a operações tributadas em IVA.

Começa a Requerente por referir que o direito à dedução do IVA apenas é susceptível de ser limitado nos casos expressamente previstos na Diretiva IVA, uma vez que o direito à dedução constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA.

Sustenta a Requerente que, caso o legislador pretendesse fazer depender a aplicação do regime da renúncia à isenção do IVA da circunstância da afectação imediata do imóvel a operações tributáveis, teria incluído essa condição temporal na redação da lei.

Em seu entender a “*interpretação perfilhada pela AT geraria inevitavelmente uma restrição ao direito à dedução numa situação em que se verifica «uma utilização para fins empresariais ou profissionais dos bens ou serviços adquiridos» e, como tal, constituiria uma violação inaceitável da Diretiva IVA e dos princípios subjacentes ao funcionamento do imposto*”. Com este fundamento, conclui a Requerente que “*a interpretação que a AT faz do regime de renúncia à isenção do IVA – em concreto, da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 21/2007 – é contrária às regras consagradas na Diretiva IVA e ao mecanismo de funcionamento do imposto, impedindo o exercício do direito à dedução pelo sujeito passivo*”

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

Por sua vez, sustenta a Requerida que caso o imóvel adquirido não seja imediatamente afecto a operações tributadas em IVA, a operação não poderá beneficiar da renúncia à isenção e, como tal, deverá a mesma ser isenta de IVA.

Entende a Requerida que embora a Requerente reúna as condições subjectivas legalmente estabelecidas para o exercício da renúncia à isenção do IVA, não se verifica, cumulativamente, a condição prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do DL 21/2007.

Para a Requerida, a condição objectiva de afectação, só deve ser considerada preenchida se os sujeitos passivos provarem que durante o período que medeia entre a aquisição do imóvel e a sua afectação à atividade, desenvolveram esforços no sentido de afectar o imóvel à sua actividade.

Conclui a Requerida que *“a não afectação imediata do imóvel sem que a Requerente tenha envidado esforços no sentido de promover a venda ou o arrendamento do imóvel, é condição para considerar inválido o ato de renúncia à isenção e, conseqüentemente, indevida a dedução do IVA cobrado na aquisição do imóvel”*.

*

Nos presentes autos de processo arbitral está em causa averiguar se, *in casu*, estão demonstrados, ou não, os pressupostos do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, estatuído pelo Decreto-Lei 21/2007 de 29-01, estando concretamente em causa a renúncia à isenção consagrada no n.º 30.º do artigo 9.º do CIVA aplicável, que isenta *“As operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis”*.

A propósito desta isenção, dispõe o artigo 12.º/5 do referido Código que:
“5 - Os sujeitos passivos que efetuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 30) do artigo 9.º”.

O n.º 6 do mesmo artigo dispõe, ainda, que *“Os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial.”*, legislação especial essa que está condensada no referido Decreto-Lei 21/2007 de 29-01.

Concretizando os requisitos de tal renúncia, dispõe o artigo 3.º do referido DL 21/2007, de 29/01 que:

"1 - A renúncia à isenção é permitida quando o transmitente e o adquirente do bem imóvel (...) sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que preencham as seguintes condições:

a) Praticarem operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, quando o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios; (...)

3 - Não obstante o disposto na alínea a) do n.º 1, podem renunciar à isenção, ainda que o conjunto das operações que confere direito à dedução não seja superior à percentagem ali prevista, os sujeitos passivos cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação”.

Dispondo, ainda, o artigo 2.º, n.º 1, do mesmo diploma, que:

“1 - A renúncia à isenção é admitida nas operações relativas a bens imóveis quando se mostrem satisfeitas as seguintes condições:

a) O imóvel se trate de um prédio urbano (...),

b) O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, (...), e não se destine a habitação”,

c) O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel (...) e diga respeito à totalidade do bem imóvel,

d) O imóvel seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições e,

e) No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

2 - Verificadas as condições previstas no número anterior, a renúncia só é permitida quando o bem imóvel se encontre numa das seguintes circunstâncias:

-
- a) Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado;
- b) Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras;
- c) Na transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do Código do IVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.”.

*

Conforme a própria Requerida concede na sua Resposta, no RIT é reconhecido que “*o Fundo A... e a empresa locatária reúnem as condições subjectivas legalmente estabelecidas para o exercício da renúncia à isenção do IVA respeitante à locação dos imóveis, tendo em consideração que são sujeitos passivos cuja actividade tem por objecto, com caracter de habitualidade, a construção ou aquisição de imóveis para venda ou para locação.*”.

Assim, a questão a decidir na presente sede, prende-se com verificar o preenchimento da condição prevista na alínea d) do n.º 1, do artigo 2.º do DL n.º 21/2007, designadamente, que a Requerente tenha afectado o imóvel à prossecução da sua actividade, o que a Requerida reconhece que aconteceu, entendendo apenas que tal “*só veio a acontecer muito mais tarde à compra do imóvel.*”², já que, ainda no entender da Requerida, “*a Requerente somente utilizou o imóvel para a sua actividade dois anos após o pedido de renúncia à isenção para efeitos de dedução do valor do IVA suportado na compra do imóvel.*”

*

² Cfr. art.º 26.º da Resposta.

Conforme decorre quer da fundamentação do acto tributário ora sindicado, quer da intervenção da Requerida em sede arbitral, o que se verifica no caso é que a Autoridade Tributária faz equivaler o conceito de “*afecção*”, constante da al. d) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime de Renúncia do Decreto-Lei 21/2007 de 29-01, ao conceito de “*utilização*” entendimento que não tem correspondência com o texto legal da norma em questão, que refere a necessidade de que “O imóvel seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições”.

Ora, “*afecção*” é, naturalmente, de um ponto de vista semântico e, também, jurídico, um conceito distinto de “*utilização*”. Com efeito, “*afectar*”, no contexto, significa “*Destinar a uso ou propósito específicos*”³, enquanto que “*utilizar*” significa “*Empregar utilmente.*”⁴, fazer uso.

A diferença entre os dois conceitos, que não se podem ter por fungíveis, radica em que “*afectar*” tem subjacente um propósito, uma intenção de dar (ou de que seja dado) determinado uso, enquanto que “*utilizar*” pressupõe uma acção, o uso efectivo.

Ora, como se viu, a AT fundou as correcções que operou não na óptica da afectação do imóvel, mas na óptica do uso efectivo que, na sua óptica, constatou.

Ora, o artigo 5.º do Regime de Renúncia do Decreto-Lei 21/2007 de 29-01, relativamente ao “*Momento em que se efectiva a renúncia à isenção*”, prescreve que:

“1- A renúncia à isenção só opera no momento em que seja celebrado o contrato de compra e venda ou de locação 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.

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.”

³ Cfr. dicionário Priberam, em <https://www.priberam.pt>.

⁴ *Idem*.

A norma referida, confirma, com clareza, que o momento relevante para a aferição dos pressupostos da isenção, é o da celebração do contrato (no caso de compra e venda), o que é compatível com o entendimento acima indicado de se estar perante um propósito ou intenção.

Daí que o n.º 2 da norma referida, apenas imponha ao sujeito passivo a obrigação de comunicar que deixaram de se verificar as condições de renúncia à isenção **antes** da celebração do contrato, e já não posteriormente, por, justamente, as condições de renúncia à isenção serem relevantes, na perspectiva do regime em causa, no momento da outorga do contrato de transmissão ou locação.

Também o n.º 3 da mesma norma, em coerência, limita a não produção de efeitos da renúncia à isenção, às situações em que não “estejam reunidas as condições referidas no n.º 1”, ou seja, quando “**no momento em que seja celebrado o contrato** de compra e venda ou de **locação do imóvel**”:

- a) o sujeito passivo não “esteja na posse de um certificado de renúncia válido”; e/ou
- b) não “se continuem a verificar **nesse momento** as condições para a renúncia à isenção estabelecidas no (...) regime”.

Apenas estes – que no caso não se verificam – e não outros, designadamente a subsequente utilização concreta que se venha a verificar, constituem factos impeditivos do direitos decorrentes da renúncia à isenção.

Fica deste modo claro, julga-se, que a situação jurídica de renúncia à isenção em questão, consuma-se no momento em que foi celebrado o contrato de transmissão do imóvel, formando-se, na esfera jurídico-tributária da Requerente os direitos (e deveres) daí decorrentes, designadamente o direito à dedução, nos termos do artigo 8.º do referido Regime, podendo (no caso) a adquirente “*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*” (artigo 8.º/2 do Regime de Renúncia), de onde decorre, sem margem para dúvidas, que a utilização concreta e efectiva que venha a ser dada ao imóvel (circunstância onde a AT fundou directamente as correcções operadas) não interfere com a constituição da situação de renúncia à isenção, sendo tal circunstância um facto superveniente a tal constituição, que pode relevar do ponto de vista do apuramento de situações de fraude ou abuso, mas que, à

míngua de norma que o legitime, não pode servir como facto impeditivo, modificativo ou extintivo de uma situação jurídica que se constituiu com a celebração do contrato, e se consumou com o exercício do direito à dedução nos termos legais.

De resto, bem se compreenderá que a utilização efectiva que venha a ser dada ao imóvel que haja sido afectado a operações tributadas em IVA, não contenda com renúncia à isenção do transmitente ou locador, sob pena de a tornar eventual ou precária, ou seja, sob condição, sem que nada na lei sugira que seja essa a intenção legislativa.

Acresce que, tal condicionamento da renúncia à isenção do transmitente ou locador à utilização concreta do imóvel que se viesse a verificar *a posteriori*, sempre esbarraria em obstáculos consideráveis de ordem prática, podendo questionar-se, por exemplo, qual o prazo que o transmissário ou locatário disporia para iniciar a actividade correspondente às operações tributadas em IVA, ou o que aconteceria à isenção do transmitente ou locador, se o transmissário ou locatário a dada altura, suspendesse ou cessasse a actividade, não existindo, no quadro legislativo aplicável, qualquer norma susceptível de dar resposta a tais questões.

Note-se, aliás, a este propósito, que o Regime de Renúncia, equipara, no que para o caso releva, o transmitente da propriedade ao locador, não os distinguindo, quer nos pressupostos, quer nos procedimentos, quer nos efeitos da renúncia à isenção.

Estar-se-á aqui, de resto, perante uma situação análoga, por exemplo, à que se passa em sede de IMT, no que diz respeito à isenção nas aquisições destinadas a habitação própria permanente, sendo que, aí, o legislador entendeu prever a situação de a afectação dada contratualmente ser alterada ou não se efectivar em determinado prazo⁵, sob pena de caducidade⁶, situação que no caso da renúncia à isenção de IVA não se verifica.

O entendimento que se vem de expor é coerente, e confirmado, julga-se, pela jurisprudência do TJUE na matéria, designadamente pelos Acórdãos proferidos no Processo C-280/10⁷ e no Processo C-672/16⁸ (este último citado pela Requerida).

⁵ Note-se que esta previsão apenas foi introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Até aí, se a aquisição do imóvel fosse destinada à habitação própria permanente, mas, não sendo dado destino diferente, tal afectação não se chegasse a concretizar, a isenção do imposto não caducaria.

⁶ Note-se, também, que, em coerência, a caducidade é um facto extintivo, e não impeditivo, do direito, o que é conforme à natureza superveniente do facto que a determina, em relação à constituição daquele.

⁷ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0280>.

⁸ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0672>.

Assim, no primeiro dos referidos Acórdãos, o TJUE esclareceu que:

“28. A fim de responder a esta questão, importa, em primeiro lugar, recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as atividades económicas referidas pelo artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), que é, no essencial, idêntico ao artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, podem consistir em vários atos consecutivos e que as atividades preparatórias, como a aquisição dos meios de exploração e, portanto, a aquisição de um bem imóvel, já devem estar imputadas às atividades económicas (v., designadamente, acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 22, e de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, Colet., p. I-857, n.º 15).

29. O Tribunal de Justiça declarou igualmente que o princípio da neutralidade do IVA relativamente à carga fiscal da empresa exige que as primeiras despesas de investimento efetuadas para os fins das operações de uma empresa e a esta destinadas sejam consideradas atividades económicas, e que seria contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem início no momento em que um bem imóvel é efetivamente explorado, ou seja, no momento em que nasce o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação oneraria o operador económico com o custo do IVA no âmbito da sua atividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir e faria uma distinção arbitrária entre despesas de investimento efetuadas antes e durante a exploração efetiva de um bem imóvel (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Rompelman, n.º 23, e INZO, n.º 16).

30. O Tribunal de Justiça concluiu que quem efetua tais atos de investimento estreitamente ligados e necessários à exploração futura de um bem imóvel deve ser considerado sujeito passivo (v. acórdão Rompelman, já referido, n.º 23). (...)

37. Com efeito, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a qualidade de sujeito passivo apenas é adquirida e o direito a dedução só pode ser exercido quando aquele que pede a dedução do IVA demonstrou que as condições para beneficiar daquela estão preenchidas e que a sua intenção de começar atividades económicas que darão lugar a operações tributáveis é confirmada por elementos objetivos. Se viesse a constatar que o direito a dedução foi exercido

de forma fraudulenta ou abusiva, a Administração Fiscal poderia reclamar, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas (v., designadamente, acórdãos Rompelman, já referido, n.º 24; INZO, já referido, n.º 24; e de 3 de março de 2005, Fini H, C-32/03, Colet., p. I-1599, n.º 33).”.

Ou seja, e no que para o caso interessa, o TJUE assume, para lá de qualquer dúvida, que o relevante para a formação do direito à dedução é a “*intenção de começar atividades económicas que darão lugar a operações tributáveis*”.

Por outro lado, no acórdão proferido no processo Processo C-672/16, o TJUE julgou que:

“Os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a regularização do imposto sobre o valor acrescentado inicialmente deduzido, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.”.

A Requerida, citando o aresto em causa, pretende que o mesmo corrobore a posição por si sustentada nos autos, afirmando que dali decorre a necessidade de o sujeito passivo provar que procurou arrendar o imóvel.

Tal entendimento, ressalvado o respeito devido, claudica a vários níveis.

Assim, e desde logo, o TJUE não disse, nem lhe competia dizer, que de acordo com o direito nacional incumbia ao sujeito passivo o ónus daquela prova, sendo certo que, no quadro legislativo nacional atrás analisado, é, julga-se, claro, que tal ónus não está consagrado.

Por outro, e mesmo que assim não fosse, ter-se-á sempre de ter presente que, nos termos do que se pode dizer que é hoje jurisprudência consolidada, à Requerida cabe a demonstração dos pressupostos das correcções que opera, por um lado, e que as declarações dos contribuintes gozam, nas condições previstas no art.º 75.º da LGT, de uma presunção de veracidade.

Ainda assim, confirmando os entendimentos previamente formulados, esclarece o TJUE no Acórdão ora em análise, que:

“30 Importa recordar, a título preliminar, que, segundo a lógica do sistema instituído pela Diretiva IVA, os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas podem ser deduzidos. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante. Quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para os fins de operações isentas ou não incluídas no âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (v., neste sentido, Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24).

31 A tributação das operações de locação é uma faculdade que o legislador da União concedeu aos Estados-Membros em derrogação à regra geral, estabelecida no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA, segundo a qual as operações de locação estão, em princípio, isentas de IVA. Por conseguinte, o direito à dedução relativo a essa tributação não se exerce de forma automática mas unicamente se os Estados-Membros tiverem utilizado a faculdade prevista no artigo 137.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA e desde que os sujeitos passivos exerçam o direito de opção que lhes foi concedido (Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, n.º 26 e jurisprudência referida).

32 É pacífico que a República Portuguesa fez uso dessa faculdade. Além disso, resulta da decisão de reenvio que, quando da celebração de contratos de arrendamento sobre os bens imóveis em causa no processo principal, que teve lugar anteriormente ao período de não ocupação controvertido, a Imofloresmira optou pela tributação da locação desses bens.

33 Acresce que resulta da redação do artigo 168.º, da Diretiva IVA que, para efeitos de acesso ao direito à dedução, é necessário que o interessado seja um «sujeito passivo» na aceção desta diretiva, por um lado, e que os bens e serviços em questão tenham sido utilizados para os fins das próprias operações tributadas, por outro (Acórdão 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, n.o 52).

34 No caso em apreço, a qualidade de sujeito passivo da Imofloresmira não é contestada. Em contrapartida, a Administração Tributária e Aduaneira impôs-lhe a regularização de deduções de IVA porquanto os bens imóveis em causa já não eram ocupados há mais de dois anos e, por esse facto, se considerava que já não eram utilizados para os fins das suas próprias operações tributadas, mesmo estando demonstrado que essa empresa, durante esse período, teve sempre a

intenção de dar esses bens em locação com sujeição ao IVA e tomou as medidas necessárias para esse efeito.

35 Nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Consequentemente, apenas a qualidade em que o particular age nesse momento pode determinar a existência de um direito à dedução (v., neste sentido, Acórdãos de 11 de julho de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 8, e de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 38).

36 A partir do momento em que a Administração Tributária aceitou, com base nos dados fornecidos por uma empresa, que lhe seja atribuída a qualidade de sujeito passivo, este estatuto já não pode, em princípio, ser-lhe depois retirado com efeitos retroativos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados acontecimentos (v., neste sentido, Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 21), salvo em caso de fraude ou abuso.

37 Há que recordar que, segundo jurisprudência constante, o direito a dedução previsto nos artigos 167.º a 172.º da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. É imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdão de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 50 e jurisprudência referida).

38 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (Acórdão de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51 e jurisprudência referida).

39 Importa recordar também que é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é dada aos bens ou serviços, ou que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA, e o âmbito das eventuais regularizações nos períodos seguintes, mas não afeta o surgimento do direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 15).

40 Daqui resulta que o direito a essa dedução subsiste, em princípio, mesmo que, posteriormente, em razão de circunstâncias estranhas à sua vontade, o sujeito passivo não faça uso dos referidos bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributadas (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 20, e de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, n.ºs 19 e 20).

41 No caso em apreço, segundo a interpretação adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o facto de um edifício estar desocupado por um determinado período interrompe a afetação do imóvel aos fins da empresa, obrigando o sujeito passivo a proceder à regularização do imposto deduzido, mesmo se se provar que este último teve sempre a intenção de continuar a exercer uma atividade tributada.

42 Ora, resulta da jurisprudência referida nos n.ºs 39 e 40 do presente acórdão que um sujeito passivo mantém o direito à dedução, uma vez que esse direito surgiu, ainda que esse sujeito passivo não possa, por razões independentes da sua vontade, utilizar os bens ou os serviços que estão na origem da dedução no âmbito de operações tributadas.

43 Uma interpretação diferente da Diretiva IVA seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa. Seria suscetível de criar, quando do tratamento fiscal de atividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas (Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 22).

44 Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma legislação nacional que, fazendo depender a aceitação definitiva das deduções de IVA dos resultados da atividade económica exercida pelo sujeito passivo, cria, no que se refere ao tratamento fiscal de atividades de investimento imobiliário idênticas, diferenças injustificadas entre empresas com o mesmo perfil e que exercem a mesma atividade. (...)

50 Por último, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as atividades económicas projetadas foi feita de

boa-fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que este simulou desenvolver uma determinada atividade económica, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objeto de dedução, a Administração Fiscal pode pedir, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações (Acórdão de 21 de março de 2000, *Gabalfrisa e o.*, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 46).”.

*

Face a todo o exposto, e tendo em conta os elementos disponíveis e aos factos dados como provados, não se têm por fundadas quaisquer dúvidas, quanto à circunstância de o imóvel ter sido *afectado*, como pressupõe a al. d) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime de Renúncia do Decreto-Lei 21/2007 de 29-01, a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições.

De resto, e como se apontou já, a própria Requerida reconhece que isso ocorreu, questionando, unicamente, a dilação de tempo verificada entre o momento da renúncia à isenção e o momento da concretização do propósito subjacente à aquisição do imóvel, o que, em função do quanto se expôs, carece de fundamento legal, quer face ao direito nacional quer face ao direito comunitário.

Face ao exposto, considerando-se que o que releva para efeitos da al. d) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime de Renúncia do Decreto-Lei 21/2007 de 29-01, é a afectação do imóvel, aquando da transmissão ou locação, a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições, afectação essa que no caso se verificou, não relevando a dilação de tempo ocorrida entre o momento da aquisição e o da efectivação da afectação dada, conforme se entendeu nos actos tributários objecto da presente acção arbitral, enfermarão aqueles de erro de direito, por errada interpretação do referido normativo, devendo, como tal, ser anulados, procedendo dessa forma o pedido arbitral formulado.

A Requerente formula, também, um pedido acessório, no sentido de que “*Seja reconhecida a legalidade do acto de autoliquidação realizado pelo Fundo no âmbito da sua Declaração Periódica do IVA, respeitante a Novembro de 2014, com todos os seus efeitos...*”.

Ora, como é consabido, o contencioso arbitral tributário é um contencioso de mera anulação, pelo que ao Tribunal arbitral apenas compete anular, ou não, os actos tributários que lhe são cometidos para apreciar, devendo as demais questões ser discutidas em sede de execução do julgado.

Como se explica no Ac. do TCA Sul de 16-09-2019, proferido no processo 120/18.5BCLSB:

“1. O pedido de condenação da AT ao reconhecimento de um crédito de IVA relativo a um exercício passado, crédito esse a ser utilizado em exercícios futuros, deve ser formulado numa acção administrativa para reconhecimento de direitos em matéria tributária.

2. A competência legalmente atribuída aos tribunais arbitrais em matéria tributária não abrange a apreciação de pedidos idênticos aos anteriormente referidos.”.

Deste modo, não se integrando no âmbito do processo arbitral tributário a matéria em questão, não poderá a mesma ser apreciada, devendo, em sede de execução do ora julgado e se necessário, ser tutelados os interesses da Requerente relativos ao pedido acessório referido.

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

Acrescenta a al. c) do n.º 3 mesmo artigo que:

“*São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...)*

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.”

Assim, deverá entender-se que o termo inicial da contagem do prazo de pagamento de juros indemnizatórios ocorre um ano após a apresentação dos pedidos de revisão oficiosa pelo contribuinte.

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

*

C. DECISÃO

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

- a) Anular o acto de liquidação adicional de IVA n.º 2015..., relativo ao período 201411T, e correspondentes liquidações de juros compensatórios e moratórios, assim como da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve o referido acto de liquidação como objecto.
- b) Condenar a AT à devolução do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima fixados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo indicado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 848.911,44, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 11.934,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de Maio de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(A. Sérgio de Matos)

O Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)