

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 522/2019-T

Tema: IVA – Fundo Imobiliário de Investimento Fechado; Renúncia à Isenção; Pressupostos; Momento da dedução.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Clotilde Celorico Palma e Paulo Lourenço, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 01 de Agosto de 2019, A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, NIPC..., representada pela sua sociedade gestora B...– SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., 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 ...

referente ao período 201509T, n.º 2019..., referente ao período 201803T, da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201803T, da demonstração de liquidação de IVA n.º 2019..., referente ao período 201806T, da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201806T, da demonstração de liquidação de IVA n.º 2019..., referente ao período 201612T, da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201612T, da demonstração de liquidação de juros n.º 2019..., referente ao período 201803T, da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período de 201803T, da demonstração de liquidação de juros n.º 2019... e da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período de 201806T, no valor global de €2.938.546,43.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que as liquidações padecem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito já que, em seu entender, o Fundo tem direito à dedução do montante de IVA autoliquidado no valor de €2.795.638,50 referente à aquisição dos bens imóveis objecto de renúncia à isenção de IVA, uma vez que os afectou à sua actividade comercial e que tal direito podia ser legalmente exercido na declaração periódica referente ao período de tributação de Setembro de 2015, ou outro, desde que dentro do prazo legal de quatro anos.
3. No dia 01-08-2019, 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 26-09-2019, 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 16-10-2019.
7. No dia 18-11-2019, 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.
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 A...— FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO (doravante, “Fundo”), é um fundo de investimento imobiliário fechado, constituído por subscrição particular, gerido e administrado pela Requerente.
- 2- A Requerente encontra-se registada pela actividade de “*Actividades das sociedades gestoras de participações sociais financeiras*”, a que corresponde o CAE 64201.
- 3- O Fundo visa “*alcançar, numa perspetiva de longo prazo, uma valorização satisfatória do capital, através da constituição e gestão de uma carteira diversificada de ativos, predominantemente imobiliários.*”
- 4- Dispõe o n.º 4 do artigo 8.º do Regulamento de Gestão do Fundo “*Como forma de atingir o objetivo definido, o FUNDO privilegia a aquisição de imóveis destinados ao arrendamento. O arrendamento não se encontra sujeito a qualquer limite de concentração.*”

O FUNDO orientará ainda a sua política de investimentos, entre outros:

- *Pelo desenvolvimento de projetos de urbanização e construção de imóveis para sua posterior venda, arrendamento ou valorização consoante as condições de mercado à data;*
 - *Pela aquisição de imóveis urbanos ou frações autónomas destinadas à logística, comércio, habitação e serviços, entre outras funções imobiliárias;*
 - *Pela promoção de programas de loteamento para construção, em terreno situado em solo urbano, considerando-se como tal aquele para o qual esteja reconhecida a vocação para o processo de edificação de acordo com o estabelecido no Plano Municipal de Ordenamento do Território, destinados a posterior venda, construção ou promoção pelo FUNDO.”*
- 5- O FUNDO “*privilegia a aquisição de imóveis destinados ao arrendamento.*”
 - 6- No exercício da sua actividade, a Requerente adquire em representação do Fundo, imóveis que são integrados no património deste.
 - 7- Até 29-09-2015, em matéria de IVA, o Fundo configurava-se como um sujeito passivo isento.

- 8- A partir de 29-09-2015, o Fundo passou a estar enquadrado, em sede de IVA, como sujeito passivo misto de periodicidade trimestral, praticando operações mistas com afectação real de todos os bens.
- 9- Em Setembro de 2013, a Requerente, em representação do Fundo, adquiriu, através de duas escrituras de compra e venda, os seguintes imóveis:

Tabela 1 – Imóveis adquiridos através da escritura pública celebrada no dia 10 de Setembro de 2013 (localizados na actual União de Freguesias de ... e ...)

Artigo matricial antigo	Artigo matricial actual	Descrição dos prédios adquiridos constante da escritura
U- ...	U- ...	Terreno para estabelecimento hoteleiro
U- ...	U- ...	Terreno para apartamentos turísticos
U- ...	U- ...	Terreno para apartamentos turísticos
U- ...	U- ...	Terreno para apartamentos turísticos
U- ...	U- ...	Terreno para centro de ténis
U- ...	U- ...	Terreno para escola de golfe
U- ...	U- ...	Terreno para clube de campo de golfe
U- ...	U- ...	Terreno para campo de golfe n.º 1
U- ...	U- ...	Terreno para campo de golfe n.º 2
U- ...	U- ...	Terreno para campo de golfe n.º 3
U- ...	U- ...	Terreno para campo de golfe n.º 4
U- ...	U- ...	Terreno para portaria / recepção
U- ...	U- ...	Lago
U- ...	U- ...	Lago

Tabela 2 – Imóveis adquiridos através da escritura pública celebrada no dia 27 de Setembro de 2013 (localizados na freguesia de ...)

Artigo matricial	Descrição dos prédios adquiridos constante da escritura
U- ...	Edifício de um só piso com armazéns, garagens e escritórios, destinado a armazéns e actividade industrial, denominado “Edifício de apoio ao campo de golf”
U- ...	Campo de golfe, onde se encontra edificada uma zona de apoio composta de um edifício com restauração, recepção e loja de equipamentos para a prática desportiva do Golfe, vestiários e alpendres para estacionamento de karts de golfe, denominado “Clube House”
U- ...	Terreno para construção denominado “Clube de Campo de ...”
U- ...	Terreno para construção identificado por Hotel
U- ...	Terreno para construção identificado por Estalagem

- 10- Os imóveis adquiridos pelo Fundo através da escritura pública de compra e venda de 10-09-2013, localizados na União de Freguesias da ... e ..., integram os “Campos de Golfe ... e ...”.
- 11- Para os prédios urbanos referentes a “terrenos para campo de golf” (artigos..., ..., 15421 e ...), foram emitidos, em 07-09-2011, os alvarás de utilização para empreendimentos turísticos n.ºs .../11 e .../11.

-
- 12- Os imóveis adquiridos pelo Fundo através da escritura pública de compra e venda de 27-09-2013, localizados na freguesia de ..., concelho de ..., integram o “*Campo de golfe de ...*”.
- 13- Para os prédios urbanos com os artigos 2017 e 2862, a Câmara Municipal de ... emitiu o Alvará de utilização n.º .../05, de 20 de Setembro de 2005 e o Alvará de Utilização n.º .../08, de 8 de Outubro de 2008, respectivamente.
- 14- As aquisições dos imóveis foram sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”).
- 15- O Fundo procedeu à renúncia à isenção do IVA, nos termos do n.º 5 do artigo 12.º do Código do IVA, na aquisição dos seguintes imóveis:
- Prédio urbano com o artigo matricial n.º ... (atual artigo ...), da União de freguesias de ... e ...;
 - Prédio urbano com o artigo matricial n.º ... (atual artigo ...), da União de freguesias de ... e ...;
 - Prédio urbano com o artigo matricial n.º ... (atual artigo ...), da União de freguesias de ... e ...;
 - Prédio urbano com o artigo matricial n.º ... (atual artigo ...), da União de freguesias de ... e ...;
 - Prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia de ...;
 - Prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia de
- 16- Foram emitidos os certificados de renúncia à isenção de IVA, tendo o Fundo, enquanto adquirente dos mesmos, procedido à liquidação de IVA à taxa normal de 23%.
- 17- A autoliquidação de IVA foi concretizada pelo Fundo no campo 4 da declaração periódica referente ao período de tributação de Setembro de 2013.
- 18- A Requerente, em representação do Fundo, adquiriu os imóveis com a intenção de os afectar à exploração dos campos de golfe de *Campos de Golfe ... e ...* e *Campo de Golfe de ...* .
- 19- Em Outubro de 2013, o Fundo celebrou os seguintes contratos com a empresa C..., SA:
- a) Contrato de arrendamento para fim não habitacional, dos prédios urbanos com os artigos ..., ..., ... (Campos de Golf ... e ...);

- b) Contrato de arrendamento para fim não habitacional dos prédios urbanos com os artigos..., ..., ... e ... (Campos de Golf ... e...);
- c) Contrato promessa de arrendamento para fim não habitacional dos prédios urbanos com os artigos ..., ..., ... e ... (Campos de Golf ... e ...);
- d) Contrato de arrendamento para fim não habitacional do prédio urbano com o artigo ... e ... (Campo de Golfe de ...).
- 20- A C... constituída em Março de 2013, como sociedade por quotas, foi objecto de um aumento de capital e transformação em sociedade anónima, passando o D..., SA, a ser um dos novos sócios, com uma subscrição de 50.000,00 euros.
- 21- O grupo E... participa no capital social da Requerente.
- 22- O contrato de arrendamento para fim não habitacional, datado de 08-10-2013, que incidiu sobre os prédios urbanos sitos na freguesia da ... com os artigos matriciais..., ... e ... refere que *“o Fundo A... pretende dar os prédios de arrendamento à C... para que esta os destine à atividade da prática do golfe, procedendo à sua exploração, integrada com a do campo de golfe da ..., possivelmente sob a marca, nome de estabelecimento e logótipo “Clube de Campo ...”, de que a C... é titular”*.
- 23- O contrato refere que tanto o “Campo de Golfe ...”, como o “Campo de Golfe...”, constituem, cada um deles, *“campo de golfe de 18 buracos que se encontra construído e em funcionamento”*.
- 24- Os prédios urbanos identificados com os artigos matriciais n.º..., ... e ... estão abrangidos pelo alvará de autorização de utilização para empreendimentos turísticos n.º.../11, emitido pela Câmara Municipal de ... em 7 de Setembro de 2011, para o uso de campo de golfe.
- 25- O Fundo e a C... celebraram, em 08-11-2013, um contrato promessa de arrendamento com base na pretensão de o Fundo *“dar os prédios de arrendamento à C... para que esta os destine às atividades referidas na sua definição, de modo a que possam ser integrados na exploração dos Campos de Golfe ... e ...”*.
- 26- Nos termos do contrato promessa de arrendamento, *“não sendo possível celebrar, de momento, por inexistência dos alvarás de autorização de utilização o dos prédios, o*

contrato de arrendamento dos prédios, as partes pretendem, contudo, vincular-se desde já a fazê-lo, tão logo os necessários alvarás se mostrem emitidos”.

- 27- O Fundo permitiu que a C... ocupasse durante a vigência do contrato promessa os bens imóveis.
- 28- Em 15-11-2013, foi celebrado um contrato promessa de arrendamento que teve como objecto os prédios urbanos que integram o “Campo de Golfe de ...”, nos termos do qual o Fundo pretendeu dar os prédios de arrendamento à C... para que esta os destine à actividade da prática do golfe, procedendo à sua exploração.
- 29- Os prédios integrados no “*Campo de Golfe de ...*” estavam abrangidos pelos alvarás de autorização para Campo de Golfe e Clubhouse n.º .../2005, emitido pela Câmara Municipal de... em 20 de Setembro de 2005 e para o uso de campo de golfe e autorização de utilização do Edifício de Apoio ao Campo de Golfe n.º .../2008, emitido pela Câmara Municipal de ... em 9 de Outubro de 2008.
- 30- A C... vinculou-se a desenvolver as actividades de exploração dos campos de golfe assegurando a conservação e manutenção dos prédios de acordo com os padrões de qualidade actualmente existentes.
- 31- O Fundo e a C... não chegaram a fixar a renda mensal.
- 32- Em 18-09-2014, foram celebrados os primeiros aditamentos a cada um dos contratos de arrendamento, nos termos do qual se procedeu a uma prorrogação do prazo para a fixação das duas componentes da remuneração devida pela C... .
- 33- Em 12-12-2014, os contratos de arrendamento foram objecto de um segundo aditamento, através do qual as partes procederam às seguintes alterações contratuais:
- Alteração da remuneração devida pela C... para fixa, acrescida de IVA à taxa legal;
 - Aumento da duração do contrato para 10 dias.
- 34- Em 23-03-2018, o Fundo e a C... celebraram novos acordos de “*Revogação de Contrato de Arrendamento e Celebração de Arrendamento para Fim Não Habitacional*”, através dos quais se procedeu à revogação de todos os contratos de arrendamento e respectiva substituição por novos contratos de arrendamento, com eficácia retroactiva à data do início da vigência dos contratos originais.

- 35- Nos novos contratos de arrendamento ficaram determinadas as rendas fixas, de periodicidade mensal, que a C... deveria pagar ao Fundo, com efeitos retroactivos.
- 36- Ficou acordado que as rendas mensais fixas referentes a Setembro ou Outubro de 2013 até Dezembro de 2017, inclusive, deveriam ser pagas no momento da celebração dos novos contratos.
- 37- A partir de Janeiro de 2020, todos os novos contratos de arrendamento, excepto o novo contrato de arrendamento referente aos imóveis com os artigos matriciais ..., ... e..., passaram a prever que à renda mensal fixa acresce uma renda anual variável que, em conjunto com a primeira constituía a renda global.
- 38- À componente da renda anual variável acresce IVA à taxa legal.
- 39- Os novos contratos de arrendamento foram objecto de um aditamento, celebrado em 20-07-2018, nos termos do qual se procedeu à alteração dos valores das rendas mensais fixas a pagar no ano de 2018 e à alteração do prazo de pagamento referentes aos primeiros 9 meses do ano de 2018.
- 40- Em 23-03-2018, o Fundo e a C... procederam à “*Revogação de Contrato Promessa de Arrendamento e Celebração de Contrato Promessa de Arrendamento para Fim Não Habitacional*”, através do qual procederam à revogação do contrato-promessa de arrendamento e sua substituição por um novo contrato promessa de arrendamento, com efeitos retroactivos à data da celebração do primeiro.
- 41- O novo contrato promessa de arrendamento procedeu à determinação, com eficácia retroactiva, da remuneração devida pelo uso dos prédios.
- 42- O novo contrato promessa de arrendamento determinou que, a partir de Janeiro de 2020, à remuneração fixa passasse a acrescer uma remuneração variável e que acrescerá IVA à taxa legal.
- 43- O Fundo facturou à C... as remunerações mensais devidas no âmbito dos novos contratos de arrendamento e de promessa de arrendamento, tendo liquidado IVA à taxa normal de 23%.
- 44- O Fundo procedeu, no período de Setembro de 2015, à submissão de uma declaração periódica mensal de IVA, tendo declarado no respetivo campo 22, €2.795.638,50 a título

de IVA a deduzir, montante este correspondente ao imposto autoliquidado na operação de aquisição dos prédios urbanos com renúncia à isenção acima referidos.

45- A Requerente não submeteu qualquer declaração periódica em 2014, tendo em 2015 e 2016 submetido as declarações periódicas com os seguintes valores:

Descrição	Cmp	DPs - Valores Declarados					
		201509	201512T	201603T	201606T	201609T	201612T
Base Trib. • Tx Reduzida	1	-	-	-	-	-	1.100,00
IVA liquidado • Tx Reduzida	2	-	-	-	-	-	66,00
IVA dedutível • Tx Nonnal	22	2.795.638,50	-	-	-	-	-
Reporte período anterior	61	-	2.795.638,50	2.795.638,50	2.795.638,50	2.795.638,50	2.795.572,50
Campo 61 corrigido pela AT		-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

46- O Fundo foi objecto de uma acção inspectiva externa, de âmbito parcial, em sede de IVA e IRC, relativa aos anos de 2014, 2015 e 2015, credenciada pelas Ordens de Serviço n.º OI2017..., OI2017... e OI2017... .

47- No decurso da acção inspectiva, o Fundo submeteu uma declaração periódica de substituição de IVA relativa ao terceiro trimestre de 2015.

48- O Fundo foi notificado do projecto de relatório de inspecção no âmbito do qual a AT propôs correcções no montante de €2.795.638,50, correspondente ao IVA deduzido na declaração periódica mensal de Setembro de 2015.

49- Em representação do Fundo, a Requerente exerceu o direito de audição prévia.

50- Em 09-05-2019, o Fundo foi notificado do relatório de inspecção.

51- Na sequência das correcções efectuadas pela AT em sede de inspecção, o Fundo foi notificado acto de liquidação adicional de IVA n.º ... referente ao período 201509T, n.º 2019..., referente ao período 201803T, da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201803T, da demonstração de liquidação de IVA n.º 2019..., referente ao período 201806T, da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201806T, da demonstração de liquidação de IVA n.º 2019..., referente ao período 201612T, da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201612T, da demonstração de liquidação de juros n.º 2019..., referente ao período 201803T, da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período de 201803T, da demonstração de liquidação de juros n.º 2019... e da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período de 201806T, no valor global de €2.938.546,43.

52- O Fundo procedeu ao pagamento das referidas liquidações.

A.2. Factos dados como não provados

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

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

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

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

B. DO DIREITO

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

Conforme é pacífico entre as partes, as questões que se apresentam a resolver nos presentes autos de processo arbitral são as seguintes:

- Saber se a Requerente deveria ter deduzido o imposto liquidado no âmbito da aquisição dos imóveis com renúncia à isenção, na Declaração do Período em que se efectivou a dita renúncia; e

- Saber se, no caso, se verifica o requisito da renúncia à isenção, relativo à intenção da Requerente afectar os imóveis à sua actividade comercial, se encontra, ou não preenchido.

Dada a autonomia de ambos os fundamentos das correcções operadas pela AT e ora contestadas pela Requerente, o pedido arbitral apenas poderá proceder, caso assista razão à Requerente em ambas as matérias.

Vejamos então.

*

Começando pela segunda das questões formuladas, trata a mesma 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 utilização imediata e efectiva do imóvel em operações tributadas em IVA.

Está, deste modo, 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 actividades 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) Pratiquem 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.”.

*

A questão a dirimir na presente sede, prende-se, como se referiu já, 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.

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 “*afectação*”, 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, “*afectação*” 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*”², enquanto que “*utilizar*” significa “*Empregar utilmente.*”³, fazer uso.

² Cfr. dicionário Priberam, em <https://www.priberam.pt>.

³ *Idem*.

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.

Assim, como se viu, a AT fundou as correcções que operou não na óptica da afectação do imóvel, mas na óptica do uso efectivo que, do seu ponto de vista, não ocorreu.

Todavia, 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.”

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 continuam 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, 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 prazo⁴, sob pena de caducidade⁵, 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-280/10⁶ e no Processo C-672/16⁷.

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

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0280>.

⁷ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0672>.

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.”.

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).”.

Por fim, a própria Requerida, em sede arbitral, parece aderir ao entendimento exposto, designadamente ao sustentar para além do mais, que:

- *“as duas escrituras de aquisição datam de Setembro de 2013, sendo este o momento determinante para o exercício do direito à dedução por parte do alienante relativo ao IVA suportado a montante”* (cfr. art.º 47.º da Resposta);

- *“O problema que deu mote à correcção em dissídio situa-se precisamente no momento posterior em que operou a dedução do IVA suportado na aquisição. Isso por que, era no período em que foram celebradas as escrituras e foi liquidado o IVA pelo adquirente que este podia ter efectuado a dedução do imposto suportado.”* (cfr. arts. 49.º e 50.º da Resposta).

Ora, se é no momento da outorga das escrituras de aquisição que se forma o direito à dedução – como a Requerida, como se viu, expressamente reconhece – naturalmente que é nessa altura que se têm de verificar os pressupostos de que aquele depende, ou seja e no caso, da renúncia à isenção, sendo igualmente evidente que, nesse momento, apenas pode haver uma intenção ou propósito de dar determinado destino ao imóvel, e já não um emprego efectivo daquele na finalidade que lhe é projectada.

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.

Não obstante, e como se indicou já, para a procedência do pedido arbitral é ainda necessário apurar se à Requerente era legítimo, na declaração periódica mensal de Setembro de 2015, deduzir valores referentes ao imposto (IVA) suportado a montante, com os imóveis adquiridos em Setembro de 2013, e a cuja isenção de imposto renunciou.

No presente processo está em causa, em primeira linha, a interpretação e aplicação do n.º 4 do artigo 8.º do DL 21/2007, que dispõe que:

“Os sujeitos passivos adquirentes de bens imóveis podem deduzir o imposto liquidado pela respectiva aquisição na declaração do período de imposto em que, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º, tem lugar a renúncia à isenção.”.

Dispondo o, ali referido, n.º 1 do artigo 5.º, 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.”.

As referidas normas estão em consonância com o que dispõe o artigo 22.º do CIVA aplicável que:

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

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

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

4- Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes.

5 — Se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a € 250, este pode solicitar o seu reembolso.”

Com relevo ainda para o presente caso, dispõe o n.º 6 do art.º 23.º do CIVA, que:
“A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efetuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afetação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.”

Por fim, o art.º 98.º/2 do CIVA em causa, estatui que:
“Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.”

*

Nos presentes autos de processo arbitral, e no que para a decisão da questão ora em apreço releva, a Requerida sustenta em suma que, nos termos do supra-referido n.º 4 do artigo 8.º do DL 21/2007, a Requerente deveria exercer o direito à dedução do imposto relativo à renúncia à isenção referente aos prédios referidos na matéria de facto, na declaração periódica do período de imposto em que foram celebradas as correspondentes escrituras.

Por sua parte, a Requerente sustenta, igualmente em suma, que nos termos do n.º 2 do art.º 98.º do CIVA aplicável, lhe é lícito deduzir o imposto em qualquer declaração periódica, até 4 anos contados do nascimento do direito à dedução.

Vejamos, então.

*

Questão semelhante foi julgada no Acórdão do STA de 18-05-2011, proferido no processo 0966/10, onde se julgou que:

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

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

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

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

Mais se escreveu no Acórdão em referência que:

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

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

Como se escreve no referido Acórdão, em regra a dedução do imposto deve ser efectuada, em conformidade com o previsto no artigo 22.º do CIVA, na “declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas”.

A excepção, será a de que poderá ser efectuada a dedução em declaração “de período posterior àquele”, quando, como indica o acórdão do STA acima referido, tal esteja especialmente previsto, que é o que acontece, por exemplo, nos casos previstos no n.º 6 do art.º 23.º, em que a dedução deve ser efectuada na “declaração do último período do ano a que respeita.”.

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

Assim, e deste modo, tendo presente o critério hermenêutico do legislador razoável, a interpretação a fazer da norma do artigo 22.º/2 do CIVA deverá ser no sentido de impôr a dedução do imposto suportado na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas ou de recibo de pagamento, licenciando apenas a dedução em período posterior, nas circunstâncias em que o próprio artigo o prevê especificadamente, designadamente nos números 4 e 5, ou seja, no caso de o montante de imposto a deduzir ser superior ao montante de imposto a pagar, ou noutros especialmente previstos, como seja o caso do art.º 23.º/6 do CIVA.

Ou seja, a expressão “de período posterior àquele” empregue no n.º 2 do artigo 22.º do CIVA, não tem o sentido de permitir ao contribuinte a escolha do período em que quer deduzir o imposto suportado, mas, antes, de se referir à situações em que a própria lei permite ou impõe que tal aconteça.

Pelo que, em suma, a regra é a de que, ressalvadas as excepções especialmente previstas, e nos termos destas, a dedução do IVA tem de ser feita na declaração periódica correspondente ao período em que o IVA a deduzir foi suportado, e não, livremente, em qualquer outra

declaração periódica subsequente, já que tal é a forma adequada a assegurar que o IVA é deduzido no mesmo período em que é suportado.

O caso previsto no art.º 23.º/6 do CIVA, integrará uma dessas excepções especialmente previstas. Nesses casos, de aplicação dos métodos *pro rata* e/ou afectação real, as regularizações a efectuar deverão operar-se na última declaração do ano a que disserem respeito, e não, tal como ocorre igualmente com o momento fixado no art.º 22.º/2 do CIVA, em declaração posterior, não havendo, também nesses casos a que se refere aquele art.º 23.º/6 do CIVA, qualquer razão, pelo contrário, para, ao arrepio da referida jurisprudência do STA, reconhecer a existência de uma discricionariedade do sujeito passivo na escolha do período para proceder às regularizações em causa.

Conclui-se, assim, que a referência a “*período posterior*” efectuada no n.º 2 do artigo 22.º do CIVA se reporta às situações em que, especialmente, se admite a possibilidade da dedução de imposto em período posterior (como é o referido caso do art.º 23.º/6 do CIVA), sendo esta a única interpretação conforme ao disposto no artigo 179.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Directiva IVA), que dispõe que: “O sujeito passivo efectua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, **durante o mesmo período**, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º.” (sublinhado nosso).

O regime em questão não é, julga-se, incompatível com o entendimento de que o exercício do direito à dedução do IVA é um direito fundamental que assegura a neutralidade do IVA, só devendo ser restringido em situações excepcionais.

Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça da União Europeia tem vindo sucessivamente a salientar, e conforme resulta da redacção dos artigos 167.º e 179.º/1, da Directiva IVA, o direito à dedução é exercido, por regra, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível. Contudo, nos termos do disposto nos respectivos artigos 180.º e 182.º, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução do IVA, mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo da observância de determinadas condições e regras fixadas

pelas regulamentações nacionais (v., neste sentido, Acórdão de 8 de Maio de 2008, Proc. C-95/07, Caso *Ecotrade*, Colect., p. I 03457, n.ºs 42 e 43).

Isto é, os sujeitos passivos podem, em situações que o justifiquem, ser autorizados a proceder à dedução, mesmo que não tenham exercido o seu direito durante o período em que esse direito surgiu. Contudo, nesse caso, o seu direito à dedução fica dependente de determinadas condições e modalidades fixadas pelos Estados membros, constituindo, em todo o caso, esse tipo de situações, excepções face à regra da dedutibilidade no período em que se constitui o direito à dedução.

Daí que, a interpretação de que o art.º 22.º/2 impõe a regra da dedutibilidade do imposto na “declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas”, nunca possa, em caso algum, julga-se, ser considerada uma restrição ao direito à dedução, tal como configurado pelo direito comunitário, uma vez que se limita a replicar aquela que é a regra estatuída naquele mesmo direito.

Efectivamente, sendo uma faculdade, e não uma obrigação, dos Estados, autorizar o exercício do direito à dedução em período posterior, o não exercício, ou o exercício limitado de tal faculdade, não poderá configurar-se como uma restrição ilegítima daquele referido direito.

Neste contexto, o TJUE tem vindo inclusive a notar que a possibilidade de exercer o direito à dedução sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja indefinidamente susceptível de ser posta em causa, pelo que não colhe a tese segundo a qual o direito à dedução, tal como o direito à liquidação, não pode ser associado a um prazo de caducidade. A este propósito, o TJUE invoca os princípios da eficácia e da equivalência.

No tocante ao primeiro, nota que o prazo de caducidade previsto não pode, por si só, tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução, quanto ao segundo, tem vindo a analisar se nas situações submetidas à sua apreciação há uma equivalência entre o prazo de caducidade concedido aos sujeitos passivos e o prazo concedido à Administração Fiscal para proceder a correcções, tendo concluído, inclusive que, este princípio não é contrariado pelo facto de, em conformidade com a regulamentação nacional, a Administração Fiscal dispor, para exigir a cobrança do IVA devido, de um prazo mais longo

do que aquele que é concedido aos sujeitos passivos para solicitarem a sua dedução (cfr., Caso *Ecotrade*, já cit., n.ºs 43 a 49).

Como nota, embora os Estados membros tenham a faculdade de adoptar, ao abrigo do disposto no artigo 273.º da Directiva IVA, medidas para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, estas não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objectivos (princípio da proporcionalidade) e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (veja-se, nomeadamente, Acórdão de 21 de Outubro de 2010, Caso *Nidera*, Proc. C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 49). Ora, nem o princípio da proporcionalidade nem o princípio da neutralidade são postos em causa com a solução atrás referida, desde logo porquanto, como se indicou já, está em causa uma faculdade, e não uma obrigação, dos Estados Membros.

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

Outro tipo de erros, poderão ser corrigidos mediante a apresentação de declaração de substituição⁸, caso tal ainda seja, nos termos legais, possível, ou, não o sendo, mediante pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, desde que verificados, igualmente, os correspondentes pressupostos, sendo esse o sentido do artigo 98.º/2 do CIVA, ao prescrever que “o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente”, conforme a respectiva epígrafe (“Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução”) e enquadramento sistemático (Capítulo relativo às “Garantias dos sujeitos passivos”, após a norma relativa a “Recurso hierárquico, reclamação e impugnação” e a preceder a norma relativa à “Anulação da liquidação”) evidenciam.

Para além destes casos, também são atendíveis factos supervenientes, nos termos regulados pelo n.º 2 do artigo 78.º do CIVA. Cumpre, contudo, ter sempre bem presente que uma coisa será um erro (um desfazamento entre a realidade representada na declaração periódica e a realidade – erro de facto – ou o direito) e outra coisa é a ocorrência superveniente

⁸ Cfr. neste sentido o Ac. do STA de 02-10-2010, proferido no processo 0256/10, disponível em www.dgsi.pt.

de um facto (uma alteração na realidade), que acarreta uma alteração no imposto a suportar ou deduzir.

Tudo isto, para além das já indicadas situações dos n.ºs 4 e 5 do art.º 22.º, e do art.º 23.º/6 do CIVA.

Situação semelhante, embora não idêntica, à dos presentes autos, foi já abordada, entre outros, no âmbito dos processos arbitrais n.º 185/2014T e 549/2016T do CAAD⁹, tendo sido este último objecto de recurso por oposição de acórdãos para o STA, que no seu acórdão de 20-12-2017, proferido no processo 0366/17, manteve a decisão arbitral em causa, afirmando, para além do mais, a conformidade do ali decidido, com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/05/2011, proferido no recurso n.º 0966/10¹⁰, atrás já citado.

*

Sustenta a Requerente que “o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se toma exigível, só podendo ser exercido, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, até ao decurso de quatro anos após a constituição deste direito.”, o que sendo verdade, não infirma o fundamento dos actos tributários *sub iudice*, ora em análise, na medida em que do facto de o direito à dedução poder exercido no prazo de 4 anos, não resulta que o possa ser em qualquer período desses 4 anos, à discricção do sujeito passivo.

Efectivamente, e ressalvado o respeito devido a outras opiniões, julga-se que a referida norma não fixa o período de imposto em que o direito à dedução pode ser exercido, mas, unicamente, o prazo em que aquele direito pode ser exercido pelo contribuinte, fazendo-o valer no período legalmente previsto.

Com efeito, um coisa é o prazo do exercício do direito à dedução, que corresponde ao período de tempo durante o qual é permitido ao sujeito passivo fazer valer o direito à dedução que lhe caiba, em determinado período.

⁹ Disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

¹⁰ “Como nele se deixou afirmado (*em sintonia, aliás, com a posição sufragada no acórdão recorrido*), a dedução de imposto só pode ser efectuada, em regra, na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas,” (sublinhado nosso).

Outra coisa, é o período da declaração em que o exercício do direito à dedução do imposto, dentro daquele referido prazo e através dos meios legalmente previstos, deve ser efectuado, matéria que não é regulada por aquele artigo 98.º/2.

Assim, o artigo 98.º/2, do CIVA, invocado pela Requerente, estabelece um limite máximo de quatro anos quanto ao exercício do direito à dedução, que não prejudica, nem é incompatível com, a imposição nacional e comunitária, devidamente reconhecida pelo STA, de que tal exercício seja efectuado na declaração do período de imposto resultante das normas legais que regem tal matéria.

Para se valer do prazo de quatro anos previsto no aludido normativo, o sujeito passivo deveria ter apresentado uma declaração de substituição ou um pedido de revisão oficiosa, relativos ao respectivo período. Não o tendo feito, não se socorrendo das vias previstas para o efeito, não o poderia ter feito nas declarações periódicas de imposto como se de uma situação normal de liquidação e dedução do IVA no correspondente período de imposto se tratasse. Com efeito, as declarações de substituição destinam-se precisamente a substituir a declaração correspondente do período de imposto em que se detectou, nomeadamente, erro de facto ou de direito, podendo igualmente o contribuinte socorrer-se, para o mesmo efeito, do pedido de revisão do acto tributário. Assim sendo e porque o sujeito passivo não se socorreu dos procedimentos adequados para exercer o direito à dedução na declaração do período legal e comunitariamente devido, não poderá proceder, no caso concreto a aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

É, assim, insusceptível de sustentar a posição da Requerente nesta matéria, quer o decidido no processo arbitral 117/2013T do CAAD¹¹, quer a jurisprudência arbitral¹² e do STA¹³ que, entretanto, emergiu nesse sentido, já que aí as deduções que os sujeitos passivos pretenderam exercer, e lhe foram reconhecidas, foram relevadas nas declarações dos períodos correspondentes, conforme prescrito pelo artigo 22.º/2 do CIVA, tendo sido apresentadas declarações de substituição ou pedidos de revisão oficiosa dos actos tributários, tendo por referência os períodos legalmente previstos para a dedução do imposto..

¹¹ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

¹² Cfr., neste sentido, p. ex., para além da decisão do processo 252/2017T, citada pela Requerente, o decidido nos processos 277/2014T, 608/2014T e 56/2014T, todos do CAAD, disponíveis em www.caad.org.pt.

¹³ Cfr. p. ex., o Ac. de 28-06-2017, proferido no processo 01427/14, também citado pela Requerente.

De igual modo, será insusceptível de sustentar a posição da Requerente, o decidido no processo arbitral 509/2018T do CAAD, por aquela invocado, desde logo porque radica na aplicação de norma distinta (o art.º 22.º/2 do CIVA), daquela que está em causa no presente processo (o art.º 8.º/4 do DL 21/2007).

Efectivamente, mesmo que se entenda que o art.º 22.º/2 do CIVA, a partir da redacção dada pela Lei de Orçamento de Estado de 2004, deixou de exigir que a dedução fosse efectuada na declaração do período em que nasce o direito a dedução, sempre se haveria de concluir que a norma do art.º 8.º/4 do DL 21/2007, constitui uma norma especial face àquela, à semelhança, por exemplo, da já referida norma do art. 23.º/6 do CIVA, entendimento este reforçado pela circunstância de que, quando foi criada aquela norma do art.º 8.º/4 do DL 21/2007, já vigorava a redacção do art.º 22.º/2 do CIVA referida, pelo que, se o legislador quisesse que, naqueles casos do art.º do DL 21/2007, o direito à dedução pudesse ser exercido “na declaração do período de imposto em que, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º, tem lugar a renúncia à isenção.”, ou posterior, teria, seguramente, dito isso mesmo.

Assim, o exercício do direito à dedução pela Requerente, face a todo o acima exposto, sempre teria de ocorrer por referência à “declaração do período de imposto em que, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º, tem lugar a renúncia à isenção.”, se, e nas condições em que legalmente a alteração daquela declaração – por iniciativa do contribuinte ou, officiosamente, pela AT, ainda que a pedido daquele – seja legítima, ou seja, e no caso do contribuinte, mediante a entrega das correspondentes declarações de substituição ou a apresentação de pedido de revisão oficiosa.

O regime legal em causa, assim interpretado, não comportará, como se viu já, qualquer ofensa aos princípios da neutralidade do IVA, antes pelo contrário, já que é do próprio princípio da neutralidade que decorre a imposição de que o IVA suportado se deduza, por regra, no período em que foi suportado, e excepcionalmente, nos períodos para esses casos especialmente previstos, sem que em caso algum seja conferida uma discricionariedade ao sujeito passivo na escolha do período para proceder às regularizações em causa.

A possibilidade de, nos termos expostos (ou seja, no limite, mediante a apresentação de pedido de revisão do acto tributário de (auto)liquidação de IVA do período em que deveria ter sido feita constar a dedução, por erro de facto ou de direito omitida), o contribuinte fazer valer o seu direito à dedução durante o prazo de 4 anos (previsto no artigo 78.º/1 da LGT e no artigo

98.º/2 do CIVA), não torna praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício de tal direito, nem coloca o contribuinte numa situação de desigualdade com outros contribuintes, ou com a AT, não se verificando assim, julga-se, qualquer violação dos princípios constitucionais da igualdade e/ou do primado do direito europeu.

Considerando-se, então, que o artigo 8.º/4 do DL 21/2007 não autoriza a Requerente a, na declaração periódica mensal de Setembro de 2015, deduzir valores referentes ao imposto (IVA) suportado a montante, com os imóveis adquiridos em Setembro de 2013, e que o artigo 98.º/2 do CIVA se reporta, não a um prazo genérico de exercício do direito à dedução do IVA nas declarações periódicas de cada um dos períodos abrangidos no prazo de 4 anos ali previsto, mas ao exercício de tal direito por meio da apresentação de declaração de substituição ou de pedido de revisão oficiosa do acto tributário (a que se reporta o artigo 78.º da LGT) relativos ao período da declaração de imposto na qual a dedução, por erro de facto ou de direito, não tenha sido feita constar, deverão ser confirmados os actos tributários *sub iudice*, e a presente acção arbitral ser julgada integralmente improcedente.

*

C. DECISÃO

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

- a) Manter na ordem jurídica o acto de liquidação adicional de IVA n.º... referente ao período 201509T, n.º 2019..., referente ao período 201803T, a demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201803T, a demonstração de liquidação de IVA n.º 2019..., referente ao período 201806T, a demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201806T, a demonstração de liquidação de IVA n.º 2019..., referente ao período 201612T, a demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período 201612T, a demonstração de liquidação de juros n.º 2019..., referente ao período 201803T, a demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período de 201803T, a demonstração de liquidação de juros n.º 2019... e a demonstração de acerto de contas n.º 2019..., referente ao período de 201806T; e

b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 2.938.546,43, 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 € 37.638,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, 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, 28 de Maio de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Clotilde Celorico Palma)

O Árbitro Vogal

(Paulo Lourenço)