

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 33/2020-T

Tema: IVA - Direito a dedução; Renúncia a isenção na locação de imóveis. Valor da construção.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado e Dra. Rita Guerra Alves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-07-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., titular do número de identificação fiscal ..., com domicílio na Rua ..., número ..., ..., ...-... ..., Oeiras, (doravante, "Requerente"), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), tendo em vista a anulação das decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos n.ºs ...2018... e ...2018..., bem como dos seguintes actos de liquidação de IVA e juros subjacentes:

- (i) Acto de liquidação de IVA, referente ao terceiro trimestre de 2014, n.º 2015..., no montante de € 10.550,42 e de juros compensatórios e moratórios, nos montantes de € 280,12, respectivamente, emitidos no âmbito de acção inspectiva ao pedido de reembolso de IVA solicitado pela Requerente na sua declaração periódica, no montante total de € 45.053,60;

ii) Acto de liquidação de IVA, referente ao quarto trimestre de 2014, n.º 2015..., no montante de € 613,64, emitido no âmbito de acção inspectiva ao pedido de reembolso de IVA solicitado pela Requerente na sua declaração periódica, no montante total de € 63.089,96.

A Requerente pede ainda reembolso da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 17-01-2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 10-03-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 06-07-2020 (considerando a suspensão de prazos prevista no artigo 7.º da Lei n.º 1-A/20202, de 19 de Março).

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que suscitou a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de reembolso formulado pela Requerente e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 09-11-2020 realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As partes apresentaram alegações, embora a Administração Tributária tenha remetido para o que disse na sua Resposta.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente exerce a sua actividade no setor imobiliário, nomeadamente, na promoção e realização de projetos imobiliários, construção e gestão de imóveis próprios e compra e venda de bens imobiliários;
- B) No âmbito da sua atividade, a Requerente adquiriu, em 2008, com isenção de IVA, um lote de terreno com projeto de construção aprovado (processo n.º .../OB/00), tendo em vista desenvolver um projeto imobiliário que consistiu na construção do “Edifício ...”, sito na Rua de ... à Avenida ..., n.º..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número .../..., freguesia de ..., e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...;
- C) A construção do referido edifício foi iniciada em 2008, tendo sido concluída no início de 2011;
- D) No âmbito da sua actividade, em Setembro de 2014, a Requerente celebrou com a sociedade B... Unipessoal, Lda. um contrato de arrendamento não habitacional com prazo certo, que tem por objecto o arrendamento da fracção autónoma identificada pela letra “C”, destinada a comércio, do referido Edifício ... (Documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- E) O referido contrato de arrendamento foi celebrado por um período de 5 anos, com uma renda mensal de € 1.650,00, acrescida de IVA à taxa legal em vigor, atendendo a que era intenção de ambas as partes renunciar à isenção de IVA, prevista no artigo 9.º, n.º 29 do CIVA, tendo as partes solicitado previamente o correspondente certificado de renúncia à isenção de IVA na locação da referida fração (Documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) Atendendo a que foi exercida opção pela tributação na referida locação, a Requerente procedeu à dedução do IVA incorrido com a construção da referida fração, mediante utilização do método da afetação real, tendo utilizado como critério objectivo de imputação o critério da pernilagem, tendo a Requerente procedido à dedução de um montante de IVA proporcional à pernilagem atribuída à fracção arrendada com opção pela tributação;
- G) O correspondente imposto foi deduzido pela Requerente na sua declaração periódica referente ao 3.º trimestre de 2014;
- H) Tendo apurado um crédito de IVA na referida declaração periódica, no montante de € 45.053,60, a Requerente solicitou o respetivo reembolso, o qual foi objecto de uma acção de inspeção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (“SIT”), a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2014...;
- I) Através do Ofício n.º..., de 4 de junho de 2015, foi a Requerente notificada do projeto de relatório de inspeção tributária (Documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), no âmbito do qual foi proposto o indeferimento total do pedido reembolso de IVA solicitado, atendendo a que “(...) o sujeito passivo renunciou à isenção da fração C, loja C, arrendada a B..., Lda., NIF ..., sem que o pudesse fazer, em virtude do valor da renda anual ser inferior a 25 avos do valor de construção do imóvel (da fração C), o que infringe o disposto na alínea e), do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei nº 21/2007, não obedecendo às regras constantes dos artigos 19.º a 25.º do CIVA”, tendo os SIT proposto uma correção de IVA no valor total de € 55.704,02;
- J) No referido projecto de Relatório da Inspeção Tributária refere-se, além do mais, o seguinte:

Compra e venda de bens imobiliários

No ano de arranque da actividade, 2008, a A... adquiriu um lote de terreno, na Rua ..., em Lisboa, com projecto de construção aprovado, nos termos do processo .../OB/00, o qual se encontrava livre de quaisquer ónus ou encargos, com vista a desenvolver o projecto imobiliário "A...", destinado ao arrendamento no mercado de escritórios. Durante os exercícios de 2008, 2009 e 2010, o sujeito passivo, prosseguiu as suas actividades com vista à construção e desenvolvimento do referido projecto, o qual foi concluído no início do ano de 2011.

No decurso do período 1409T, a empresa celebrou um contrato de arrendamento, com as sociedades B... - Unipessoal Lda NIF ... (contrato celebrado em 30-09-2014, valor da renda € 1.650,00), e exerceu a renúncia à isenção de IVA, destas fracções (artigo ... Fracção C), no dia 26 de Setembro de 2014.

C	Descrição	Participação	Limite	Cliente	Data	...
C	Loja C	0,0350	Alugado 30-09-14	B... Unipessoal Lda.	26-09-2014	...

O n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA prevê a isenção de IVA, na locação de bens Imóveis, e por sua vez, os n.ºs 4, do artigo 12.º do mesmo Código possibilita a renúncia à referida isenção no caso da locação de prédios, urbanos ou fracções autónomas destes ou da transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção, mas, em todos os casos, apenas quando o locatário ou o adquirente sejam sujeitos passivos que os utilizem total ou predominantemente em actividades que conferem o direito à dedução, e finalmente, o n.º 6 do artigo 12.º refere que as condições para a renúncia da isenção são estabelecidos em legislação especial, que neste caso trata-se do Decreto - Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro.

Verificadas as condições acima referidas, a renúncia só é permitida quando o bem imóvel se encontre nesta condição - esteja em causa a primeira locação do imóvel ocorrido após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado (Artigo 2.º, n.º 2 alínea a) do Decreto - Lei 21/2007 de 29/01, sem prejuízo do disposto nas alíneas b) e c) do n.º

2, n.º 3 e n.º 4 do referido artigo 2º). Em termos de condições objetivas para a renúncia à isenção estabelece, a alínea e) do n.º 1 do art. 2 do referido Dec. Lei que estando causa uma locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel

O artigo 3.º do Decreto - Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro, especifica as condições subjectivas para a renúncia à isenção, designadamente, o facto de ser permitida, no caso de locação, quando o locador e o locatário sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que preencham as seguintes condições: 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; não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA e disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC, sem prejuízo do disposto no n.º 2, 3 e 4 do referido artigo n.º 3 do Decreto - Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro.

Assim, os sujeitos passivos que renunciarem à isenção, de acordo com o disposto no artigo 8.º do Decreto - Lei 21/2007 de 29 de Janeiro, terão conforme o n.º 7 do artigo 12.º do CIVA e artigo 8º n.º 1 do Decreto-Lei 21/2007, o direito à dedução do imposto suportado para a realização destas operações, que obedeceu às regras constantes dos artigos 19.º a 25º do CIVA, sem prejuízo das normas especiais estabelecidas no referido Decreto-Lei.

Da análise efectuada aos elementos enviados pelo sujeito passivo constatou-se o seguinte:

1 - No Balancete analítico do ano de 2011, a rubrica 42 - Propriedades de Investimento, teve um custo total de construção do imóvel de € 15.095.148,61.

2 -Assim temos:

Mapa 1

Fracção	Designação	Permilagem	Situação	NIF	Cliente
C	Loja C	0,035	Alugado 30-09-14		B... Unipessoal Lda.

Mapa 2

Fracção	Designação	Contabilidade	Afetação do valor Custo da fracção
C	Loja C	SEDE	€ 528.330,20

Mapa 3

Fracção	Designação	Valor da Renda	Renda Anual	25 Anos P. Afetação do Valor do Custo da fracção
C	Loja C	€1.650,00	€19.800,00	€21.133,21

Notas:

- > O valor da permilagem foi retirado da Escritura de propriedade horizontal;
- > A afetação do valor do custo total do imóvel resulta da seguinte fórmula, $(15.095.148,61 * \text{Permilagem da fracção}) / 1000$.
- > Na caderneta predial consta como titular da fracção a empresa A... SA, e a afecta ao comércio.

1 - O valor do IVA deduzido resulta do produto do total do IVA de cada factura e da permilagem da fracção arrendada conforme mapa 4 abaixo mencionado:

Mapa 4

Valor total do imposto deduzido na Declaração Periódica de 2009 (Construção do imóvel + O.B. Serviços)					
Fracção	Designação	Const. Imóvel 28/02/2011	Deduzido de 03/11/14/09T	Acumulado no Período 14/09T	Obs.
C	Loja C	€ 53.534,90	€ 2.169,12	€ 55.704,02	Dedutível conta #2432

Da verificação efectuada as Declarações Periódicas enviadas aos Serviços de IVA, o montante de reembolso agora solicitado, de € 45 053,60. relativo ao período 14/09T, resulta de imposto deduzido do investimento efetuado na construção do imóvel e do imposto relativo a Outros Bens e Serviço referente à diversas fracções arrendadas, para a qual renunciou à Isenção de IVA,

No seguimento da análise ao presente reembolso, foram solicitados com base no disposto do artigo 85º do CIVA, documentos adicionais através dos n/ ofícios email de 16/122014, e telefonicamente 16/02/2015, 20/02/2015, nomeadamente balancetes, extractos e outros elementos da contabilidade.

No período em análise:

Os valores declarados no campo 3 (Base tributável à taxa normal) (Imposto a favor do Estado) da D.P. do período 1409t respeitam a 3 facturas, uma no valor de € 9981.11, IVA € 2295.66, relativo às rendas das fracções, arrendadas a sociedade H..., Lda, NIF ... (contrato celebrado em 25-10-2011), e outra de € 4950,00, referente a fracção arrendada Condomínio I..., NIF:... (contrato celebrado em 09-06-2014, valor da renda € 1.650,00)

O montante inscrito no campo 09 da declaração periódica do período em análise corresponde as 6 rendas isentas constituídas por três rendas das fracções arrendadas a empresa C... NIF ..., (Valor mensal de € 62.629,95), mais três rendas das fracções arrendadas a empresa D..., SA NIF ... (contrato celebrado em 28-02-2011, Valor mensal de € 16.625,49), e isentas ao abrigo do art.º 9º do CIVA).

O montante inscrito no campo 20 da declaração periódica do período em análise corresponde a aquisições de bens do Imobilizado, tendo sido efectuada a correcta aplicação do art.19º do CIVA

Da análise efectuada aleatoriamente a alguns fornecedores que constem nos anexos (anexo F), com valores elevados Inscrito no campo 24, da declaração periódica do período de IVA em análise, verificou-se que correspondem a afetação do valor do custo do Imóvel e resulta da Permilagem das fracções arrendadas, e de outras fracções sujeitas a IVA. Verificou-se que o IVA deduzido, partindo da amostra de faturas analisadas, respeita a bens e serviços relacionados com a atividade que exerce.

As faturas que o suportam estão emitidas sob forma legal, cumprindo com o disposto no artigo 36º do CIVA, conferindo o direito à dedução do Imposto suportado nos termos do artigo 19º do CIVA.

Em conclusão constatou -se que o SP renunciou à isenção da fração C, loja C, arrendada a B...- Unipessoal Lda., NIF..., sem que o pudesse fazer, em virtude do valor da renda anual ser inferior a 25 avos do valor de construção do imóvel (da fração C), o que infringe o disposto na al. e), do n.º1 do artigo 2.º do Decreto-Lei 21/2007, não obedecendo às regras constantes dos artigos 19.º a 25º do CIVA. "

Face ao exposto, a declaração periódica de IVA, do período em análise vai ser corrigida apresentando os valores conforme abaixo discriminado no Mapa 5 e 6

Mapa 5

D.P.de:1409T - Campo 24 - (IVA - Dedutível:OBS)		
IVA declarado	IVA da Fração C	IVA Dedutível de OBS
(Ca24)	IVA Corrigido (Não Dedutível)	(Ca24)
58.010,84	55.704,02	2.306,82
58.010,84	55.704,02	2.306,82

Assim, o valor indevidamente deduzido (€ 55.704,02) e que vai ser corrigido, origina indeferimento do reembolso pedido de € 45.053,60, e a liquidação adicional de € 10.650,42.

RESUMO

Imposto em falta (IVA) de correções aritméticas referente ao período 14091
(Valores Corrigidos)

Mapa 6

Período	Base		Imposto Liquidados			Deduções			Imposto em falta
	Tributável		Normal	Reg.	Total	Imob.	Serv.	Total	
	Campo 3	(Ca9)	(Ca4)	Deduções (Ca41)		(Ca20)	(Ca24)		
1409T	48.621,33	238.372,26	11.182,92	2.328,15	13.511,07	553,83	2.306,82	2.860,65	10.650,42
Total	48.621,33	238.372,26	11.182,92	2.328,15	13.511,07	553,83	2.306,82	2.860,65	10.650,42

- K) No âmbito do referido procedimento de inspeção a ora Requerente requereu certidão do processo (Documentos n.ºs 10 e 11, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- L) No que ao referido relatório de inspeção tributária diz respeito, os serviços da Administração Tributária mantiveram as correções que haviam proposto, no valor

- total de € 55.704,02, bem assim como a correspondente fundamentação (Documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- a) Na sequência da inspeção a Administração Tributária emitiu a liquidação de IVA n.º 2015..., a liquidação de juros compensatórios n.º 2015... e a liquidação de juros de mora n.º 2015..., relativas ao período 201409T (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- M) A Requerente, por discordar do entendimento propugnado pela Administração Tributária, apresentou em 29-01-2016 reclamação graciosa da referida liquidação relativa ao período 201409T, que veio a ser indeferida (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- N) Inconformada com a decisão da reclamação graciosa, a Requerente interpôs recurso hierárquico da mesma, que deu origem ao processo n.º n.ºs ...2018... teve o n.º tendo sido notificada, em 18-10-2019 da decisão de indeferimento (Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O) Na fundamentação da decisão do recurso hierárquico refere-se, além do mais, o seguinte:

IV- SÍNTESE DOS FUNDAMENTOS DO INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA

7. A Recorrente, não concordando com a posição assumida pelos serviços de inspeção, conducente às correções de imposto que originaram a liquidação adicional aqui objeto de contestação deduziu reclamação graciosa, cujos fundamentos constam da respetiva petição, os quais se dão aqui, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos.

8. Analisada a reclamação, tendo por base o relatório e corroborando a posição dos serviços inspetivos, os competentes Serviços concluíram, em síntese (2):

Da falta de Notificação do Relatório de Inspeção Tributária

(...).

O procedimento de inspeção tributária e aduaneira encontra-se regulamentado no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), dispendo o seu art.º 62º (...).

Consultado o processo da inspeção tributária, respeitante à ordem de Serviço OI2014..., verificamos que o Sujeito Passivo (SP), foi notificado das correções resultantes de análise interna, através do ofício nº..., de 24.07.15, em carta registada a que coube o registo nº RD...PT (fls. 122 a 124 dos presentes autos).

A referida carta foi devolvida pelos CTT com a indicação de "Não Atendeu - Avisado (...)", não tendo a mesma sido reclamada (fls. 124).

(...).

Atendendo ao disposto no art.º 43º do RCPITA, foi questionada a Direção de Serviços de

Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT) pelos serviços de inspeção tributária, no sentido de serem informados se nas notificações efetuadas pela Inspeção tributária (IT), respeitantes a projetos e relatórios de inspeção, se deveria seguir o referido no ofício nº..., de 19.04.2012, da DSJT, ou o art. 43º do RCPITA (à data RCPIT).

A DSPCIT procedeu à análise da questão colocada e solicitou, em 08.05.2012, parecer à entidade competente, a DSJT, que elaborou uma informação divulgada, por email de 27.09.2012, pela DSPCIT, da qual se transcreve a parte final: "... embora às notificações efetuadas no âmbito do procedimento inspetivo sejam aplicáveis as regras previstas no RCPIT, dado tratar-se de uma norma especial, no entanto sempre que tais notificações sejam efetuadas a pessoas singulares e de modo a acautelar a caducidade do direito à liquidação, afigura-se ser de enviar segunda notificação, no caso de a carta registada vir devolvida, de acordo com o entendimento da jurisprudência do STA, expresso no ofício nº..., de 19.04.2012, desta Direção de Serviços".

Ora, no caso em apreço, existindo uma norma no RCPITA (Lei Especial), regime este, que como referimos, regulamenta o procedimento da inspeção tributária e

aduaneira, designadamente o n.º 2 do seu art.º 62º (...), somos de parecer, que não será de aplicar subsidiariamente o n.º 1 do art.º 38º do CPPT (...).

Assim, não constando no sistema informático da AT, que o SP tivesse alterado o seu domicílio fiscal e/ou cessado a sua atividade, e tendo aquela notificação registada com o n.º RD ... PT sido remetida para o domicílio fiscal da sociedade, e constante do referido sistema informático - Rua ... n.º..., Loja ..., ...-... Linda-a-Velha (vd. Fls. 123 e fls. 206 dos presentes autos), foi o contribuinte considerado notificado de acordo com o preceituado no n.º 1 do art.º 43º do RCPITA (...). E, deste modo, atendendo ao determinado no mencionado n.º 2 do art.º 62º do RCPITA, não será de aplicar o n.º 5 do art.º 38º do CPPT (...).

Neste sentido, somos de parecer que não existe qualquer preterição de formalidade, porquanto não houve falta de notificação do relatório da inspeção, uma vez que estas foram efetuadas de acordo com o preceituado no n.º 2 do art.º 62º do RCPITA.

Do cumprimento dos requisitos respeitantes à renúncia da isenção de IVA na locação de imóveis:

As locações de imóveis encontram-se isentas de IVA nos termos do artigo 9º, n.º 29, do CIVA.

Porém, existe a opção de renúncia à isenção, de acordo com o disposto no artigo 12º do mesmo Código. No que respeita a esta opção de renúncia, a mesma depende dos requisitos estabelecidos no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

(...)

Analisados os documentos agora trazidos pelo sujeito passivo, não se mostra comprovado através dos mesmos, que se encontram verificadas as obrigações contabilísticas e de faturação consignadas no art.º 11.º do DL 21/2007 (...).

Assim, não se encontra provado o valor do IVA incorrido e individualizado com a construção das frações, de modo a podermos validar o IVA alegadamente incluído no custo de construção da fração que está aqui em crise.

Ao contribuinte não lhe basta criar dúvida, tem que provar, documentalmente, através dos extratos de conta e documentos de suporte, que os pressupostos que levaram a Administração Tributária a efetuar as correções não são suficientes.

Estabelece o n.º 1 do art.º 74º da Lei Geral Tributária (LGT) a regra de "quem alega deve provar", fazendo recair sobre os interessados o ónus de prova dos factos que interessam à sustentação da sua posição.

Os factos também só devem ser considerados provados quando forem determinados com uma certeza absoluta, razão pela qual a não prestação de prova ou a sua prestação insuficiente não poderá deixar de influenciar o mérito da pretensão.

Cumprе ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios, porquanto não se mostram reunidos os pressupostos para o seu reconhecimento.

5 - PROPOSTA DE DECISÃO

Face ao acima exposto, conclui-se pela legalidade da liquidação adicional em apreço, respeitante a IVA de 2014-09T e pelo indeferimento da pretensão da Reclamante.

V-ANÁLISE DO RECURSO HIERÁRQUICO

9. Em causa nos presentes autos está a legalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa tendo em vista a anulação da liquidação adicional de IVA, relativa ao período 2014.09T, por a Recorrente considerar que lhe continuam a assistir as razões invocadas em sede de reclamação graciosa, julgada totalmente improcedente.

10. A Recorrente era, à data dos factos, um sujeito passivo do IVA, isento nos termos previstos no art. 9º do CIVA. Atualmente, enquanto sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens e serviços, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, realizando, simultaneamente, operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito.

11. No sentido de se proceder às necessárias averiguações em termos de controlo da sua situação tributária, motivada por um pedido de reembolso, foi objeto de uma ação de inspeção.

12. Na sequência da ação inspetiva, atenta a prova produzida no relatório dos serviços de inspeção, nomeadamente, a dedução indevida de IVA, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), procedeu ao indeferimento do pedido de reembolso e, em consequência, à liquidação adicional do imposto e dos correspondentes juros considerados em falta.

13. Não reconhecendo a legitimidade das correções, veio, em sede de reclamação graciosa, pôr em causa os referidos atos tributários. Solicitando a anulação da liquidação adicional de IVA, aduziu factos e argumentos os quais, segundo o alegado, se afiguravam essenciais para efeitos de revisão da correção que fundamenta os mencionados atos tributários

14. Não se conformando com a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, indeferimento na totalidade das pretensões formuladas, dela vem interpor o presente recurso. Sustenta que a decisão de indeferimento, sendo baseada na fundamentação constante do relatório dos serviços de inspeção, mantendo, na íntegra, as suas correções, não pode subsistir no ordenamento jurídico, uma vez que não só resultam de uma interpretação claramente contra legem do direito aplicável, como também violam as mais básicas normas procedimentais.

15. Pelo que, estando os atos objeto de recurso feridos de ilegalidade, não pode, por esse facto, aceitar como procedentes os argumentos em que assentou a fixação da referida correção e, conseqüentemente, o indeferimento da reclamação graciosa, do qual recorre.

16. Todavia, em sede de recurso, os argumentos apresentados são os mesmos já analisados em sede de reclamação graciosa, onde se concluiu pela sua improcedência. A Recorrente apenas tece considerações de carácter genérico sobre os factos já aduzidos, sem, contudo, apresentar qualquer prova do alegado. Limita-se, assim, a reiterar as alegações proferidas em sede do procedimento anterior.

17. Ora, dos termos conjugados dos artigos 66º, nº 1 e 76º, nº 1, ambos do CPPT, estabelece-se a regra de que as decisões do procedimento tributário são suscetíveis de recurso hierárquico. Deste modo, este procedimento é um meio de impugnação de um ato praticado por um órgão subalterno, perante o respetivo superior hierárquico, a fim de obter a revogação ou a substituição do ato recorrido, cuja apresentação surge na sequência de uma decisão proferida pelos órgãos da AT, in casu, em matéria tributária desfavorável ao sujeito passivo.

18. O recurso hierárquico visa, assim, a inversão de decisões prévias e, como tal, exige que novos argumentos e elementos probatórios possam ser deduzidos para alcançar esse objetivo. Ou seja, quando o sujeito passivo vem interpor um recurso hierárquico deve incidir a sua argumentação nos fundamentos que suportaram a decisão proferida sobre o ato recorrido e com os quais não concorda.

19. Daqui resulta, portanto, que o recurso hierárquico não deve constituir uma duplicação dos argumentos aduzidos em momento anterior, já conhecidos e valorados pelos serviços. O recurso hierárquico serve para controverter, de forma fundamentada, os entendimentos vertidos pela AT com os quais não se concorda e que não são aceites, apresentando-se factos novos não tomados em consideração pelos serviços ou por indevida valoração.

20. Só desta forma se podem alcançar os objetivos propostos pelo legislador no que concerne às garantias atribuídas aos sujeitos passivos para defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária.

21. Na situação em apreço, a Recorrente limita-se a plasmar o entendimento constante da petição anterior, contudo, sem acrescentar outros elementos que permitam uma apreciação diversa da efetuada. Não são carreados aos autos elementos novos que contrariem de facto e de direito a decisão recorrida.

22. Ora, do relatório dos serviços de inspeção resulta comprovado não só o incumprimento dos requisitos para que a ora Recorrente pudesse ter renunciado à isenção na locação de imóveis prevista na al. 29) do artº 9º do CIVA, bem como a dedução indevida de IVA, estando, assim, verificados os pressupostos para que se

procedesse às devidas correções e, em consequência, à liquidação adicional do imposto devido.

23. No que concerne à materialidade da liquidação adicional, o relatório revela-se bem estruturado e devidamente fundamentado, tanto ao nível das conclusões extraídas, bem como dos elementos probatórios recolhidos para efeitos das correções de imposto propostas.

24. Em sede de reclamação graciosa, feita a apreciação dos factos aduzidos, os competentes Serviços, corroborando a posição dos serviços inspetivos, concluíram, conforme já referido no ponto 8 da presente informação, que, por não se verificarem os vícios e as ilegalidades que lhe eram apontados, estava comprovada a legalidade do ato tributário de liquidação.

25. Para assim decidir, na informação que suporta o despacho recorrido considerou-se que não se verificava preterição de qualquer formalidade, uma vez que, ao contrário do alegado, a Recorrente foi, relativamente ao relatório final dos serviços inspetivos, válida e legalmente notificada.

26. E que, não resultando provado o valor do imposto incorrido e individualizado com a construção das frações e, assim, poder ser validado o IVA alegadamente incluído no custo de construção da fração em causa, não estavam verificados os requisitos para a renúncia à isenção a que se refere a al. 29) do art.º 9º do CIVA, originando, em consequência, a dedução indevida de imposto.

27. Deste modo, atendendo a que os fundamentos apresentados pela então Reclamante careciam de fundamento legal, logo, não mereceram acolhimento para uma decisão favorável ao mérito da causa e, também, porque não foram carreados aos autos elementos probatórios suficientes que permitissem contrariar o vertido no relatório dos serviços inspetivos, concluiu-se pelo indeferimento do pedido.

28. Ora, são estes factos que a Recorrente vem contestar. É sobre eles que a AT se tem pronunciado e, perante os elementos de prova apresentados, concluído que os mesmos não se reputaram suficientes para lograr a prova dos factos entretanto alegados e levar à revogação anulatória dos atos tributários recorridos.

29. *Pelo que, concordando-se com o entendimento supra, nada há, assim, a apontar à decisão recorrida quando decide, fundamentadamente, pela inexistência das alegadas ilegalidades e erros apontados à liquidação, bem como pela manutenção das correções apuradas pelos serviços inspetivos.*

30. *Limitando-se a Recorrente a reproduzir o que já havia invocado em procedimentos anteriores, nada tendo acrescentado que pudesse pôr em causa a decisão recorrida, e, com ela se concordando plenamente, julgam-se improcedentes, sem necessidade de mais quaisquer considerações às alegações do recurso.*

31. *Em suma, considera-se que na reclamação graciosa se decidiu bem ao sustentar-se que o ato tributário de liquidação reclamado foi emitido em conformidade com as normas jurídico-tributárias aplicáveis.*

32. *Nesta sequência, está definitivamente decidido que, no caso, a AT provou a ocorrência dos necessários pressupostos legais para as correções efetuadas.*

33. *Pelo que, atenta a matéria factual fixada no relatório dos serviços de inspeção e que deriva de uma correta interpretação dos factos, afigura-se-nos difícil acompanhar a argumentação da Recorrente, sendo certo que a prova carreada para os autos não se mostrou suficiente para contrariar a análise feita pela AT aos elementos contabilísticos e às irregularidades e omissões encontradas durante a inspeção levada a efeito e, confirmadas no procedimento de reclamação.*

34. *Não se vislumbrando qualquer ilegalidade na decisão recorrida, propõe-se, face ao exposto, que seja negado provimento ao presente recurso hierárquico, devendo ser mantido o ato de indeferimento da reclamação graciosa.*

VI - DIREITO DE AUDIÇÃO

35. *O artº 60º da LGT regula o direito de audição que assiste aos interessados em serem ouvidos num determinado procedimento antes de proferida a decisão, com vista a garantir a real observância dos princípios do contraditório, da participação e da transparência procedimental, nomeadamente, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições [al. b) do nº 1 do referido artigo].*

36. A Recorrente não exerceu o direito de audição nos termos e para os efeitos previstos no artº 60º da LGT, na sequência da proposta de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, apesar de legalmente notificada para o efeito.

37. Contudo, a audiência dos interessados, em face da al. a) do nº 3 da Circular nº 13, de 1999-07-08, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, poderá ser dispensada quando "a administração tributária, apenas, aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso; Encontram-se nesta situação todas as decisões sobre petições, requerimentos, reclamações e recursos em que a administração se limita a concluir, face aos factos e argumentos invocados pelo contribuinte e a lei aplicável, pela improcedência da sua pretensão."

38. Assim, tendo em conta as instruções sobre o direito de audição veiculadas através do nº 3 da Circular nº 13/99, que a Recorrente já foi regularmente notificada para se pronunciar sobre a situação em apreço [al. c)] e considerando, ainda, que se procedeu à simples aplicação do direito aos factos aduzidos [al. a)], somos de parecer que a audição prévia poderá ser dispensada.

VII - CONCLUSÕES

39. Conclui-se, face ao exposto, que não assiste razão à Recorrente, devendo ser mantido o ato de indeferimento da reclamação graciosa, de 2018-09-04, proferido pela Chefe da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa e, em consequência, indeferido o recurso hierárquico.

40. Propõe-se a dispensa de audição prévia, pelos motivos referidos no Capítulo VI da presente informação.

P) No dia 30-09-2014, a Requerente celebrou com a sociedade E..., Lda, um contrato de arrendamento não habitacional com prazo certo, que teve por objeto o arrendamento da fracção autónoma identificada pela letra "A", destinada a comércio, do referido Edifício ..., sendo indicado o valor da renda mensal de €

- 1.250,00 (Documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Q) A Requerente apresentou dois aditamentos de alterações ao contrato, ambos datados de 01-10-2014;
- R) Do primeiro aditamento consta a alteração da cláusula referente ao valor da renda, passando a mesma a ser de € 1.860,00 (IVA excluído) (Documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- S) Do segundo aditamento consta igualmente alteração da cláusula referente ao valor da renda, passando a mesma a ser de € 2.100,00 (IVA excluído) (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- T) As rendas pagas relativas ao contrato de arrendamento celebrado com E..., Lda, foram no montante de € 2.100,00 nos meses de Outubro de 2015, Novembro de 2015, Dezembro de 2015, Janeiro de 2016, Fevereiro de 2016 (facturas que constam do documento n.º 16 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- U) Atendendo a que foi exercida a opção pela tributação na referida locação, a Requerente procedeu à dedução do IVA incorrido com a construção da referida fracção, mediante utilização do método da afetação real, tendo utilizado como critério objetivo de imputação o critério da permissão, isto é, procedeu à dedução de um montante de IVA proporcional à permissão atribuída à fracção arrendada com opção pela tributação;
- V) O correspondente imposto foi deduzido pela Requerente na sua declaração periódica referente ao 4.º trimestre de 2014;
- W) Tendo apurado um crédito de IVA na referida declaração periódica, no montante de € 63.089,96, a Requerente solicitou o respetivo reembolso, o qual foi objeto de uma ação de inspeção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2015...;
- X) No âmbito do procedimento de inspeção a Requerente apresentou um pedido de certidão de todo o processo (Documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

Y) Nos termos do referido relatório de inspeção os SIT procederam a uma correcção de IVA no valor total de € 63.703,60, considerando que “(...) o sujeito passivo renunciou à isenção da fração A, loja A, arrendada à E..., Lda., NIF..., sem que o pudesse fazer, em virtude do valor da renda anual ser inferior a 25 avos do valor de construção do imóvel, o que infringiu o disposto na al. e), do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, originando a dedução indevida de € 63.703,60” (Documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

Z) No Relatório da Inspeção Tributária relativo a esta inspeção refere-se, além do mais, o seguinte:

No decurso do período 1412T, a empresa celebrou um contrato de arrendamento, com as sociedades E... Lda. NIF ... (contrato celebrado em 30-09-2014, valor da renda € 1650,00), e exerceu a renúncia à isenção de IVA, destas frações (artigo ... Fração A), no dia 16 de Dezembro de 2014.

A	Loja A	0,04	Alugado 30-09-14	E...	16/12/2014	...
---	--------	------	------------------	------	------------	-----

O n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA prevê a isenção de IVA, na locação de bens imóveis, e por sua vez os n.ºs 4, do artigo 12.º do mesmo Código possibilita a renúncia à referida isenção no caso da locação de prédios, urbanos ou frações autónomas destes ou da transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção, mas, em todos os casos, apenas quando o locatário ou o adquirente sejam sujeitos passivos que os utilizem total ou predominantemente em atividades que conferem o direito à dedução, e finalmente, o n.º 6 do artigo 12.º refere que as condições para a renúncia da isenção são estabelecidos em legislação especial, que neste caso trata-se do Decreto - Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro.

Verificadas as condições acima referidas, a renúncia só é permitida quando o bem imóvel se encontre nesta condição - esteja em causa a primeira locação do imóvel

ocorrido após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado (Artigo 2.º, n.º 2 alínea a) do Decreto - Lei 21/2007 de 29/01, sem prejuízo do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 2, n.º 3 e n.º 4 do referido artigo 2º). Em termos de condições objetivas para a renúncia à isenção estabelece, a alínea e) do n.º 1 do art.º 2 do referido Dec. Lei que esta em causa uma locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

O artigo 3º do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro, especifica as condições subjetivas para a renúncia à isenção, designadamente, o facto só ser permitida, no caso de locação, quando o locador e o locatário sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que preencham as seguintes condições: 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; não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA e disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC, sem prejuízo do disposto no n.º 2, 3 e 4 do referido artigo n.º 3 do Decreto - Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro.

Assim, os sujeitos passivos que renunciarem à isenção, de acordo com o disposto no artigo 8.º do Decreto - Lei 21/2007 de 29 de Janeiro, terão conforme o n.º 7 do artigo 12.º do CIVA e artigo 8.º n.º 1 do Decreto-Lei 21/2007, o direito à dedução do imposto suportado para a realização destas operações, que obedecerá às regras constantes dos artigos 19.º a 25º do CIVA, sem prejuízo das normas especiais estabelecidas no referido Decreto - Lei.

Da análise efetuada aos elementos enviados pelo sujeito passivo constatou-se o seguinte:

1 - No Balancete analítico do ano de 2011, a rubrica 42 - Propriedades de Investimento, teve um custo total de construção do imóvel de € 15.095.148,61.

2 - Assim temos:

Mapa 1

Fração	Designação	Contabilidade	Afetação do valor	Custo da fração
A	Loja A	0,040	Alugado 30-09-14	E...

Mapa 2

Fração	Designação	Contabilidade	Afetação do valor	Custo da fração
A	Loja A	SEDE		€ 603.805,90

Mapa 3

Fração	Designação	Valor da Rendz	Renda Anual	25 Anos P. Afetação do Valor do Custo da fração
A	Loja A	€1.860,00	€22.320,00	€24.152,24

Notas:

- > O valor da permissão foi retirado da Escritura de propriedade horizontal;
 - > A afetação do valor do custo total do imóvel resulta da seguinte fórmula, (15.095.148,61 "Permissão da fração).
 - > Na caderneta predial consta como titular da fração a empresa A... SA, e a afeta
- 1 - O valor da IVA deduzido resulta do produto do total do IVA de cada fatura e da permissão da fração arrendada conforme mapa 4 abaixo mencionado:

Mapa 4

Valor total do imposto deduzido na Declaração Periódica de 14/09T (Construção do imóvel + O. B. e Serviços)					
Fração	Designação	Const. Imóvel a 28/02/2014	Deduzido de 03/11 a 14/12t	Acumulado no Período 14/12T	Obs.
A	Loja A	€ 61.182,75	€ 2.520,85	€ 63.703,60	Dedutível conta #2432

Da verificação efetuada às Declarações Periódicas enviadas aos Serviços de IVA, o montante de reembolso agora solicitado, de € 63.703,60, relativo ao período 14/12T, resulta de imposto deduzido do investimento efetuado na construção do imóvel e do imposto relativo a Outros Bens e Serviços referente à diversas frações arrendadas, para a qual renunciou à isenção de IVA.

No seguimento da análise ao presente reembolso, foram solicitados com base no disposto do artigo 85º do CIVA, documentos adicionais através dos n/ ofícios email

de 23/04/2015, e telefonicamente, 30/04/2015, nomeadamente balancetes, extratos e outros elementos da contabilidade.

No período em análise:

Os valores declarados no campo 3 (Base tributável à taxa normal) (Imposto a favor do Estado) da D.P. do período 14121 respeitam a faturas, relativo as rendas das frações, arrendadas a F... Lda-, NIF ... e outra referente a fração arrendada B... - Unipessoal Lda., NIF: ...

O montante inscrito no campo 09 da declaração periódica do período em análise corresponde as rendas Isentas constituídas pelas rendas das frações arrendadas a empresa C... NIF...; rendas das frações arrendadas a empresa D..., SA NIF...), e isentas ao abrigo do artº 9º do CIVA.

O montante inscrito no campo 20 da declaração periódica do período em análise corresponde a aquisições de bens do imobilizado, tendo sido efetuada a correia aplicação do art.19º do CIVA

Da análise efectuada aleatoriamente a alguns fornecedores que constam nos anexos (anexo F), com valores elevados inscrito no campo 24, da declaração periódica do período de IVA, em análise, verificou-se que correspondem a afetação do valor do custo do imóvel e resulta da Permilagem das frações arrendadas, e de outras frações sujeitas a IVA. Verificou-se que o IVA deduzido, partindo da amostra das faturas analisadas, respeita a bens e serviços relacionados com a atividade que exerce.

As faturas que o suportam estão emitidas sob forma legal, cumprindo com o disposto no artigo 36º do CIVA, conferindo o direito à dedução do imposto suportado nos termos do artigo 19a do CIVA,

Quanto aos valores do campo 40 foram observados os preceitos previsto no artº 79º do CIVA.

Em conclusão constatou-se, que o S.P. renunciou à isenção da fração A, loja A, arrendada a E... Lda., NIF ..., sem que o pudesse fazer, em virtude do valor da renda anual ser inferior a 25 avos do valor de construção do imóvel, o que infringiu o

disposto na al. e), do n.º1 do artigo 2.º do Decreto-Lei 21/2007, originando a dedução indevida de € 63.703,60.

Tal facto origina indeferimento total de 63.089,96€ e a liquidação adicional de € 613,64.

- AA) Na sequência da inspeção foi emitida a liquidação de IVA n.º 2015..., relativa ao período 201412T, que consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- BB) A Requerente, por discordar do entendimento propugnado pelos serviços da Administração Tributária, apresentou em 04-02-2016 reclamação graciosa da referida liquidação relativa ao período 201412T;
- CC) No dia 06-09-2018, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa referida na alínea anterior (Documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- DD) Inconformada com a referida decisão, a Requerente interpôs Recurso Hierárquico da mesma, que deu origem ao processo n.º ...2018..., tendo sido notificada, em 18-10-2019 da decisão de indeferimento do mesmo (Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- EE) Na fundamentação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico refere-se além do mais o seguinte:

III - NATUREZA E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES

6. A ora Recorrente foi objeto de uma ação de inspeção, determinada no âmbito do controlo e averiguação da sua situação tributária, motivada por um pedido de reembolso. Segundo os factos dados como provados no relatório inspetivo, cujos fundamentos constam da respetiva informação, os quais se dão aqui, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos, apurou-se em síntese, o seguinte(1):

A empresa A..., SA, tem como objeto social o estudo, promoção e realização de projetos imobiliários, compra e venda para a sociedade ou para revenda de prédios

rústicos e urbanos, construção e gestão de imóveis próprios, cujo Código de Atividades Económicas é CAE: 68100 - Compra e venda de bens imobiliários.

No ano de arranque da atividade, 2008, a A... adquiriu um lote de terreno, na Rua de ..., em Lisboa, com projeto de construção aprovado, nos termos do processo .../OB/00, o qual se encontrava livre de quaisquer ónus ou encargos, com vista a desenvolver o projeto imobiliário "A...", destinado ao arrendamento no mercado de escritórios. Durante os exercícios de 2008, 2009 e 2010, o sujeito passivo, prosseguiu as suas atividades com vista à construção e desenvolvimento do referido projeto, o qual foi concluído no início do ano de 2011.

No decurso do período 1412T, a empresa celebrou um contrato de arrendamento, com as sociedades E... Lda. NIF... (contrato celebrado em 30-09-2014, valor da renda € 1.650,00), e exerceu a renúncia à isenção de IVA, destas frações (artigo ... Fração A), no dia 16 de Dezembro de 2014 (...)

O n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA prevê a isenção de IVA, na locação de bens imóveis, e por sua vez, os n.ºs 4, do artigo 12.º do mesmo Código possibilita a renúncia à referida isenção no caso da locação de prédios, urbanos ou frações autónomas destes ou da transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção, mas, em todos os casos, apenas quando o locatário ou o adquirente sejam sujeitos passivos que os utilizem total ou predominantemente em atividades que conferem o direito à dedução, e finalmente, o n.º 6 do artigo 12.º refere que as condições para a renúncia da isenção são estabelecidos em legislação especial, que neste caso trata-se do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro.

Verificadas as condições acima referidas, a renúncia só é permitida quando o bem imóvel se encontre nesta condição - esteja em causa a primeira locação do imóvel ocorrido após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado (Artigo 2.º, n.º 2 alínea a) do Decreto-Lei 21/2007 de 29/01, sem prejuízo do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 2, n.º 3 e n.º 4 do referido artigo 2.º). Em termos de condições objetivas para a renúncia à isenção estabelece, a alínea e) do n.º 1 do art.º 2 do referido Dec. Lei que esta em

causa uma locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

O artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro, especifica as condições subjetivas para a renúncia à isenção, designadamente, o facto de ser permitida, no caso de locação, quando o locador e o locatário sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que preencham as seguintes condições: 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; não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA e disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC, sem prejuízo do disposto no n.º 2, 3 e 4 do referido artigo n.º 3 do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro.

Assim, os sujeitos passivos que renunciarem à isenção, de acordo com o disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei 21/2007 de 29 de Janeiro, terão conforme o n.º 7 do artigo 12.º do CIVA e artigo 8.º n.º 1 do Decreto-Lei 21/2007, o direito à dedução do imposto suportado para a realização destas operações, que obedecerá às regras constantes dos artigos 19.º a 25º do CIVA, sem prejuízo das normas especiais estabelecidas no referido Decreto-Lei.

Da verificação efetuada às Declarações Periódicas enviadas aos Serviços de IVA, o montante de reembolso agora solicitado, de € 63.703,60, relativo ao período 14/12T, resulta de imposto deduzido do investimento efetuado na construção do imóvel e do imposto relativo a Outros Bens e Serviços referente às diversas frações arrendadas, para a qual renunciou à isenção de IVA. No seguimento da análise ao presente reembolso, foram solicitados com base no disposto do artigo 85º do CI VA, documentos adicionais através dos n/ ofícios email de 23/04/2015, e telefonicamente, 30/04/2015, nomeadamente balancetes, extratos e outros elementos da contabilidade.

No período em análise:

Os valores declarados no campo 3 (Base tributável à taxa normal) (Imposto a favor do Estado) da D.P. do período 1412T respeitam a faturas, relativo as rendas das frações, arrendadas a F... Lda., NIF ... e outra referente a fração arrendada B... – Unipessoal Lda., NIF: ...

O montante inscrito no campo 09 da declaração periódica do período em análise corresponde as rendas Isentas constituídas pelas rendas das frações arrendadas a empresa C... NIF ...; rendas das frações arrendadas a empresa D..., S.A. NIF...), e isentas ao abrigo do art.º 9º do CIVA.

O montante inscrito no campo 20 da declaração periódica do período em análise corresponde a aquisições de bens do imobilizado, tendo sido efetuada a correia aplicação do art. 19º do CIVA. Da análise efectuada aleatoriamente a alguns fornecedores que constam nos anexos (anexo F), com valores elevados inscrito no campo 24, da declaração periódica do período de IVA, em análise, verificou-se que correspondem a afetação do valor do custo do imóvel e resulta da Permilagem das frações arrendadas, e de outras frações sujeitas a IVA. Verificou-se que o IVA deduzido, partindo da amostra de faturas analisadas, respeita a bens e serviços relacionados com a atividade que exerce.

As faturas que o suportam estão emitidas sob forma legal, cumprindo com o disposto no artigo 36º do CIVA, conferindo o direito à dedução do imposto suportado nos termos do artigo 19º do CIVA.

Quanto aos valores do campo 40 foram observados os preceitos previsto no art.º 78º do CIVA.

Em conclusão constatou-se, que o S.P. renunciou à isenção da fração A, loja A, arrendada a E... Lda., NIF..., sem que o pudesse fazer, em virtude do valor da renda anual ser inferior a 25 avos do valor de construção do imóvel, o que infringiu o disposto na al. e), do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei 21/2007, originando a dedução indevida de €63.703,60.

Tal facto origina indeferimento total de 63.089,96€ e a liquidação adicional de € 613,64.

IV - SÍNTESE DOS FUNDAMENTOS DO INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA

7. A Recorrente, não concordando com a posição assumida pelos serviços de inspeção, conducente às correções de imposto que originaram a liquidação adicional aqui objeto de contestação deduziu reclamação graciosa, cujos fundamentos constam da respetiva petição, os quais se dão aqui, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos.

8. Analisada a reclamação, tendo por base o relatório e corroborando a posição dos serviços inspetivos, os competentes Serviços concluíram, em síntese(2):

(...).

Da falta de Notificações quer para o exercício do direito de audição quer do Relatório de Inspeção Tributária (...).

O procedimento de inspeção tributária e aduaneira encontra-se regulamentado no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), dispondo o seu art.º 60º (...). Este dispositivo deve ser conjugado com o artigo 60º da Lei Geral Tributária (...).

De acordo com a informação prestada pelo Departamento da Inspeção Tributária desta Direção de Finanças de Lisboa, (fls. 145 e 146) o sujeito passivo (SP) foi notificado para o exercício do direito de audição do projeto de relatório, através do ofício n.º..., de 08.07.2015, por carta registada. Esta foi devolvida aos serviços, com a indicação de Não Reclamado junto dos CTT (...).

Consultado o processo da inspeção tributária, respeitante à ordem de Serviço OI2015..., verificamos que o Sujeito Passivo (SP), foi notificado das cerrações resultantes de análise interna, através do ofício n.º..., de 03.08.15, em carta registada a que coube o registo n.º RD...PT (fls. 146 a 148 dos presentes autos).

A referida carta foi devolvida pelos CTT com a indicação de "Não Atendeu - Avisado (...)", não tendo a mesma sido reclamada (fls. 148).

(...).

Atendendo ao disposto no art.º 43º do RCPITA, foi questionada a Direção de Serviços de

Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT) pelos serviços de inspeção tributária, no sentido de serem informados se nas notificações efetuadas pela Inspeção tributária (IT), respeitantes a projetos e relatórios de inspeção, se deveria seguir o referido no ofício n.º..., de 19.04.2012, da DSJT, ou o art. 43º do RCPITA (à data RCPIT).

A DSPCIT procedeu à análise da questão colocada e solicitou, em 08.05.2012, parecer à entidade competente, a DSJT, que elaborou uma informação divulgada, por email, de 27.09.2012, pela DSPCIT, da qual se transcreve a parte final: "... embora às notificações efetuadas no âmbito do procedimento inspetivo sejam aplicáveis as regras previstas no RCPIT, dado tratar-se de uma norma especial, no entanto sempre que tais notificações sejam efetuadas a pessoas singulares e de modo a acautelar a caducidade do direito à liquidação, afigura-se ser de enviar segunda notificação, no caso de a carta registada vir devolvida, de acordo com o entendimento da jurisprudência do STA, expresso no ofício n.º..., de 19.04.2012, desta Direção de Serviços".

Ora, no caso em apreço, existindo uma norma no RCPITA (Lei Especial), regime este, que como referimos, regulamenta o procedimento da inspeção tributária e aduaneira, designadamente o n.º 2 do seu art.º 62º (...), somos de parecer, que não será de aplicar subsidiariamente o n.º 1 do art.º 38º do CPPT (...).

Assim, não constando no sistema informático da AT, que o SP tivesse alterado o seu domicílio fiscal e/ou cessado a sua atividade, e tendo aquelas notificações registada sido remetidas para o domicílio fiscal da sociedade, e constante do referido sistema informático - Rua ... n.º..., Loja..., ...-... Linda-a-Velha, foi o contribuinte considerado notificado de acordo com o preceituado no n.º 1 do art.º 43º do RCPITA (...). E, deste modo, atendendo no mencionado n.º 2 do art.º 62º do RCPITA, não será de aplicar o n.º 5 do art.º 38º do CPPT (...).

Neste sentido, somos de parecer que não existe qualquer preterição de formalidade, porquanto não houve falta de notificação quer para o exercício do direito de

audição do projeto do relatório, quer do relatório de conclusões da inspeção, uma vez que estas foram efetuadas de acordo com o preceituado quer no art.º 60º do RCPITA e art.º 60º da LGT, e quer no n.º 2 do art.º 62º do RCPITA.

Do cumprimento dos requisitos respeitantes à renúncia da isenção de IVA na locação de imóveis:

As locações de imóveis encontram-se isentas de IVA nos termos do artigo 9º, n.º 29, do CIVA.

Porém, existe a opção de renúncia à isenção, de acordo com o disposto no artº 12º do mesmo Código. No que respeita a esta opção de renúncia, a mesma depende dos requisitos estabelecidos no Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de janeiro.

(...).

Analizados os documentos agora trazidos pelo sujeito passivo, não se mostra comprovado através dos mesmos, que se encontram verificadas as obrigações contabilísticas e de faturação consignadas no art.º 11.º do DL 21/2007 (...).

Assim, não se encontra provado o valor do IVA incorrido e individualizado com a construção das frações, de modo a podermos validar o IVA alegadamente incluído no custo de construção da fiação que está aqui em crise.

Ao contribuinte não lhe basta criar dúvida, tem que provar, documentalmente, através dos extratos de conta e documentos de suporte, que os pressupostos que levaram a Administração Tributária a efetuar as correções não são suficientes.

Estabelece o n.º 1 do art.º 74º da Lei Geral Tributária (LGT) a regra de "quem alega deve provar", fazendo recair sobre os interessados o ónus de prova dos factos que interessam à sustentação da sua posição.

Os factos também só devem ser considerados provados quando forem determinados com uma certeza absoluta, razão pela qual a não prestação de prova ou a sua prestação insuficiente não poderá deixar de influenciar o mento da pretensão.

Cumpre ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios, porquanto não se mostram reunidos os pressupostos para o seu reconhecimento.

5 - PROPOSTA DE DECISÃO

Face ao acima exposto, conclui-se pela legalidade da liquidação adicional em apreço, respeitante a IVA de 2014-12T e pelo indeferimento da pretensão da Reclamante."

V-ANÁLISE DO RECURSO HIERÁRQUICO

9. *Em causa nos presentes autos está a legalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa tendo em vista a anulação da liquidação adicional de IVA, relativa ao período 2014.121, por a Recorrente considerar que lhe continuam a assistir as razões invocadas em sede de reclamação graciosa, julgada totalmente improcedente.*

10. *A Recorrente era, à data dos factos, um sujeito passivo do IVA, isento nos termos previstos no artº 9º do CIVA. Atualmente, enquanto sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens e serviços, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, realizando, simultaneamente, operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito.*

11. *No sentido de se proceder às necessárias averiguações em termos de controlo da sua situação tributária, motivada por um pedido de reembolso, foi objeto de uma ação de inspeção.*

12. *Na sequência da ação inspetiva, atenta a prova produzida no relatório dos serviços de inspeção, nomeadamente, a dedução indevida de IVA, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), procedeu ao indeferimento do pedido de reembolso e, em consequência, à liquidação adicional do imposto considerado em falta.*

13. *Não reconhecendo a legitimidade das correções, veio, em sede de reclamação graciosa, pôr em causa os referidos atos tributários. Solicitando a anulação da liquidação adicional de IVA, aduziu factos e argumentos os quais, segundo o alegado, se afiguravam essenciais para efeitos de revisão da correção que fundamenta os mencionados atos tributários.*

14. *Não se conformando com a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, indeferimento na totalidade das pretensões formuladas, dela vem interpor o presente recurso. Sustenta que a decisão de indeferimento, sendo baseada na*

fundamentação constante do relatório dos serviços de inspeção, mantendo, na íntegra, as suas correções, não pode subsistir no ordenamento jurídico, uma vez que não só resultam de uma interpretação claramente contra legem do direito aplicável, como também violam as mais básicas normas procedimentais.

15. Pelo que, estando os atos objeto de recurso feridos de ilegalidade, não pode, por esse facto, aceitar como procedentes os argumentos em que assentou a fixação da referida correção e, conseqüentemente, o indeferimento da reclamação graciosa, do qual recorre.

16. Todavia, em sede de recurso, os argumentos apresentados são os mesmos já analisados em sede de reclamação graciosa, onde se concluiu pela sua improcedência. A Recorrente apenas tece considerações de carácter genérico sobre os factos já aduzidos, sem, contudo, apresentar qualquer prova do alegado, limita-se, assim, a reiterar as alegações proferidas em sede do procedimento anterior.

17. Ora, dos termos conjugados dos artigos 66º, nº 1 e 76º, nº 1, ambos do CPPT, estabelece-se a regra de que as decisões do procedimento tributário são suscetíveis de recurso hierárquico. Deste modo, este procedimento é um meio de impugnação de um ato praticado por um órgão subalterno, perante o respetivo superior hierárquico, a fim de obter a revogação ou a substituição do ato recorrido, cuja apresentação surge na sequência de uma decisão proferida pelos órgãos da AT, in casu, em matéria tributária desfavorável ao sujeito passivo.

18. O recurso hierárquico visa, assim, a inversão de decisões prévias e, como tal, exige que novos argumentos e elementos probatórios possam ser deduzidos para alcançar esse objetivo. Ou seja, quando o sujeito passivo vem interpor um recurso hierárquico deve incidir a sua argumentação nos fundamentos que suportaram a decisão proferida sobre o ato recorrido e com os quais não concorda.

19. Daqui resulta, portanto, que o recurso hierárquico não deve constituir uma duplicação dos argumentos aduzidos em momento anterior, já conhecidos e valorados pelos serviços. O recurso hierárquico serve para controverter, de forma fundamentada, os entendimentos vertidos pela AT com os quais não se concorda e

que não são aceites, apresentando-se factos novos não tomados em consideração pelos serviços ou por indevida valoração.

20. Só desta forma se podem alcançar os objetivos propostos pelo legislador no que concerne às garantias atribuídas aos sujeitos passivos para defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária.

21. Na situação em apreço, a Recorrente limita-se a plasmar o entendimento constante da petição anterior, contudo, sem acrescentar outros elementos que permitam uma apreciação diversa da efetuada. Não são carreados aos autos elementos novos que contrariem de facto e de direito a decisão recorrida.

22. Ora, do relatório dos serviços de inspeção resulta comprovado, não só o incumprimento dos requisitos para que a Recorrente pudesse ter renunciado à isenção na locação de imóveis prevista na al. 29) do artº 9.º do CIVA, bem como a dedução indevida de IVA, estando, assim, verificados os pressupostos para que se procedesse às devidas correções e, em consequência, à liquidação adicional do imposto devido.

23. No que concerne à materialidade da liquidação adicional, o relatório revela-se bem estruturado e devidamente fundamentado, tanto ao uivei das conclusões extraídas, bem como dos elementos probatórios recolhidos para efeitos das correções de imposto propostas.

24. Em sede de reclamação graciosa, feita a apreciação dos factos aduzidos, os competentes Serviços, corroborando a posição dos serviços inspetivos, concluíram, conforme já referido no ponto 8 da presente informação, que, por não se verificarem os vícios e as ilegalidades que lhe eram apontados, estava comprovada a legalidade do ato tributário de liquidação.

25. Para assim decidir, na informação que suporta o despacho recorrido considerou-se que não se verificava preterição de qualquer formalidade, uma vez que, ao contrário do alegado, a Recorrente foi válida e legalmente notificada, tanto para o exercício do direito de audição do projeto de relatório, bem como do relatório final dos serviços inspetivos.

26. E que, não resultando provado o valor do imposto incorrido e individualizado com a construção das frações e, assim, poder ser validado o IVA alegadamente incluído no custo de construção da fração em causa, não estavam verificados os requisitos para a renúncia à isenção a que se refere a al. 29) do artº 9º do CIVA, originando, em consequência, a dedução indevida de imposto.

27. Deste modo, atendendo a que os fundamentos apresentados pela então Reclamante careciam de fundamento legal, logo, não mereceram acolhimento para uma decisão favorável ao mérito da causa e, também, porque não foram carreados aos autos elementos probatórios suficientes que permitissem contrariar o vertido no relatório dos serviços inspetivos, concluiu-se pelo indeferimento do pedido.

28. Ora, são estes factos que a Recorrente vem contestar. É sobre eles que a AT se tem pronunciado e, perante os elementos de prova apresentados, concluído que os mesmos não se reputaram suficientes para lograr a prova dos factos entretanto alegados e levar à revogação anulatória dos atos tributários recorridos.

29. Pelo que, concordando-se com o entendimento supra, nada há, assim, a apontar à decisão recorrida quando decide, fundamentadamente, pela inexistência das alegadas ilegalidades apontadas à liquidação, bem como pela manutenção das correções apuradas pelos serviços inspetivos.

30. Limitando-se a Recorrente a reproduzir o que já havia invocado em procedimentos anteriores, nada tendo acrescentado que pudesse pôr em causa a decisão recorrida, e, com ela se concordando plenamente, julgam-se improcedentes, sem necessidade de mais quaisquer considerações às alegações do recurso.

31. Em suma, considera-se que na reclamação graciosa se decidiu bem ao sustentar-se que o ato tributário de liquidação reclamado foi emitido em conformidade com as normas jurídico-tributárias aplicáveis.

32. Nesta sequência, está definitivamente decidido que, no caso, a AT provou a ocorrência dos necessários pressupostos legais para as correções efetuadas.

33. Pelo que, atenta a matéria factual fixada no relatório dos serviços de inspeção e que deriva de uma correia interpretação dos factos, afigura-se-nos difícil

acompanhar a argumentação da Recorrente, sendo certo que a prova carreada para os autos não se mostrou suficiente para contrariar a análise feita pela AT aos elementos contabilísticos e às irregularidades e omissões encontradas durante a inspeção levada a efeito e, confirmadas no procedimento de reclamação.

34. Não se vislumbrando qualquer ilegalidade na decisão recorrida, propõe-se, face ao exposto, que seja negado provimento ao presente recurso hierárquico, devendo ser mantido o ato de indeferimento da reclamação graciosa.

VI - DIREITO DE AUDIÇÃO

35. O artº 60º da LGT regula o direito de audição que assiste aos interessados em serem ouvidos num determinado procedimento antes de proferida a decisão, com vista a garantir a real observância dos princípios do contraditório, da participação e da transparência procedimental, nomeadamente, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições [al. b) do nº 1 do referido artigo].

36. A Recorrente não exerceu o direito de audição nos termos e para os efeitos previstos no artº 60º da LGT, na sequência da proposta de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, apesar de legalmente notificada para o efeito.

37. Contudo, a audiência dos interessados, em face da al. a) do nº 3 da Circular nº 13, de 1999-07-08, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, poderá ser dispensada quando "a administração tributária, apenas, aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso; Encontram-se nesta situação todas as decisões sobre petições, requerimentos, reclamações e recursos em que a administração se limita a concluir, face aos factos e argumentos invocados pelo contribuinte e a lei aplicável, pela improcedência da sua pretensão."

38. Assim, tendo em conta as instruções sobre o direito de audição veiculadas através do nº 3 da Circular nº 13/99, que a Recorrente já foi regularmente notificada para se pronunciar sobre a situação em apreço [al. c)] e considerando, ainda, que se procedeu à simples aplicação do direito aos factos aduzidos [al. a)], somos de parecer que a audição prévia poderá ser dispensada.

VII-CONCLUSÕES

39. Conclui-se, face ao exposto, que não assiste razão à Recorrente, devendo ser mantido o ato de indeferimento da reclamação graciosa, de 2018-09-04, proferido pela Chefe da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa e, em consequência, indeferido o recurso hierárquico.

40. Propõe-se a dispensa de audição prévia, pelos motivos referidos no Capítulo VI da presente informação.

- FF) A Administração Tributária considerou como valor de construção do prédio, para efeitos de apuramento da verificação dos requisitos da renúncia à isenção de IVA, o valor de € 15.095.148,61 registado na conta # 42 – Propriedades de Investimento (balancete analítico referente a 2011, que consta do documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), a que aplicou as permilagens correspondentes às fracções em causa;
- GG) O referido valor registado na conta # 42 incluía, além de todos os gastos associados à própria construção do imóvel, também o valor de aquisição do terreno (€ 4.869.453,79), bem assim como o valor de IVA não deduzido proporcional à permissão das fracções autónomas que se encontravam arrendadas com isenção em IVA;
- HH) Durante a construção do imóvel a Requerente procedeu à capitalização de todos os gastos incluindo encargos financeiros até ao momento da celebração da escritura de propriedade horizontal, tendo neste momento informação sobre o custo global da construção, em que está incluído o IVA (depoimento da testemunha G...);
- II) O valor do terreno, incluindo o valor dos impostos e encargos associados à sua aquisição (IMT, Imposto do Selo e registo), também foi incluído no valor do edifício, contabilizado numa conta da classe 4, mas ficou contabilizado à parte, com esses impostos, por não ser depreciável, expurgado do custo da construção em si mesma, que foi contabilizado à parte, numa subconta, com os encargos a esta associados (como impostos e taxas camarárias) (depoimento da testemunha G...);

- JJ) O critério utilizado para repartir os custos globais da construção pelas fracções foi o de aplicar a permissão indicada na escritura de constituição da propriedade horizontal, que é o critério habitualmente utilizado para determinação do valor das fracções até ao momento em que a propriedade horizontal é constituída, por nesse momento apenas existir um valor global da obra correspondente à soma dos valores de todas as fracções (depoimento da testemunha G...);
- KK) Após a constituição da propriedade horizontal, o critério da permissão já não é aplicável, por poder haver gastos incorridos em obras adicionais em específicas fracções, que são alocados ao valor das específicas fracções em que são realizadas, por não se justificar que seja repartido pelas fracções em que essas obras adicionais não foram efectuadas (depoimento da testemunha G...);
- LL) Da mesma forma, relativamente às fracções que foram arrendadas com renúncia à isenção de IVA e houve conseqüente regularização do IVA, o valor contabilizado relativamente a cada uma dessas fracções foi reduzido do valor do IVA recuperado, por não se justificar que fosse repartido pelas restantes fracções, em que não houve recuperação do IVA (depoimento da testemunha G...);
- MM) O critério referido de reduzir o valor do IVA regularizado foi seguido uniformemente em relação a todas as fracções arrendadas com renúncia à isenção (depoimento da testemunha G...);
- NN) Durante a construção toda a capitalização da obra foi alocada à conta 45 – Investimentos em curso e quando foi constituída a propriedade horizontal houve transferência do valor global da obra para a conta 42, sendo registados separadamente o valor do terreno na subconta 4211-Terrenos e recursos naturais e o valor da construção na subconta 4221 – Edifícios e outras construções (depoimento da testemunha G... e página 5 do documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- OO) Os valores indicados nas subcontas da conta 45 – Investimentos em curso indicadas na página 6 do documento n.º 19, foram transferidas para a conta 42 – Propriedades de investimento, quando foi constituída a propriedade horizontal (depoimento da testemunha G... e página 6 do documento n.º 19);

- PP) Até à conclusão da obra e constituição da propriedade horizontal, os valores da aquisição do terreno e encargos associados a ela estavam a ser capitalizados na conta 45 e suas subcontas 453101, 453102, 453103 e 453104, sendo, depois disso, os valores transferidos para a conta 4211 – Edifícios e outras construções (depoimento da testemunha G... e página 5 do documento n.º 19);
- QQ) O valor total da conta 42 que consta da página 5 do documento n.º 19 inclui o valor total do terreno e da construção, incluindo IVA potencialmente regularizável (depoimento da testemunha G...);
- RR) A Administração Tributária no Relatório da Inspeção Tributária e nas decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico considerou como sendo de € 1.860,00 o valor da renda mensal do contrato da Requerente com a sociedade E..., Lda, não suscitando qualquer questão quanto à existência ou não de certificado de renúncia à isenção com indicação desse valor;
- SS) Em 29-09-2014, a Requerente obteve um certificado de renúncia à isenção relativo à locação da Fracção A do prédio referido com identificação da sociedade G..., Lda, sendo indicado o valor da renda mensal de € 1.250,00 (documento n. 1 junto pela Requerente com as alegações, cujo teor se dá como reproduzido);
- TT) Em 16-12-2014, a Requerente obteve um certificado de renúncia à isenção relativo à locação da mesma Fracção A do prédio referido com identificação da sociedade E..., Lda, sendo indicado o valor da renda mensal de € 1.860,00 (documento n.º 2 junto pela Requerente com as alegações, cujo teor se dá como reproduzido);
- UU) Em 06-01-2020, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

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

2.2.1. Não se provou que a Requerente tenha efectuado pagamento das quantias liquidadas nas liquidações impugnadas. A Requerente não apresentou qualquer documento comprovativo nem consta do processo qualquer elemento que o confirme.

2.2.2. Não se provou que as rendas pagas pela E..., Lda. tivessem sido de € 2.100,00 desde o início do contrato em Outubro de 2014, pelo seguinte:

- só são apresentadas facturas a partir de Outubro de 2015 (documento n.º 16);
- as alterações ao contrato não são credíveis pois têm a data do próprio contrato inicial e as alterações traduzem-se em aumentos substanciais de € 1.250,00 do contrato inicial, para € 1.860,00 na 1.ª alteração e € 2.100,00 na 2.ª, tudo como se passando nos dias 30-09-2014 e 01-10-2014 (dias seguidos);
- a 2.ª alteração nem sequer tem referência ao pagamento do imposto do selo nem qualquer comprovativo de registo nas finanças ao contrário dos outros;
- não foi junto certificado de renúncia à isenção relativamente a este contrato de arrendamento em que se refira o valor de € 2.100,00;
- a 2.ª alteração nem sequer terá sido apresentada à AT durante o procedimento de inspecção, pois não é nele referida, sendo nele considerado apenas o valor de € 1.860,00;
- na reclamação graciosa a Requerente disse que apresentava as facturas das rendas de Outubro de 2014 a Fevereiro de 2015 (artigo 83.º) mas as únicas que apresentou a este Tribunal são de Outubro de 2015 a Fevereiro de 2016;
- nos artigos 45.º e 46.º do recurso hierárquico a Requerente diz que as facturas são, como corresponde à realidade, de Outubro de 2015 a Fevereiro de 2016, explicando que correspondem «às primeiras rendas cobradas pela Recorrente após o período de carência», mas no contrato não se faz referência a qualquer período de carência, e tanto no contrato como na 1.ª Adenda se refere que foram efectuados pagamentos em 30-09-2014 e 01-10-2014.

Nestas circunstâncias, não se considera provado, que quanto ao contrato com a sociedade E..., Lda., existisse algum período de carência nem que tenha sempre vigorado uma

renda de € 2.100,00, considerando-se a renda mensal inicial como sendo de € 1.860,00 apenas porque a Administração Tributária aceita no RIT que era esse o seu valor.

2.2.3. A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo e, nos pontos indicados, na prova testemunhal.

A testemunha G... aparentou depor com isenção e com conhecimento dos factos que relatou. É contabilista certificado da Requerente desde 2017 e já prestava serviços à Requerente, como consultor, no ano de 2014 tendo conhecimento da inspecção tributária.

3. Excepção de incompetência para apreciar o pedido de reembolso

A Autoridade Tributária e Aduaneira interpretou o pedido de pronúncia arbitral como pretendendo a Requerente

- *«em primeiro lugar, a anulação dos atos de liquidação»*
- *«em segundo lugar, o reembolso desse imposto indevidamente entregue, quantia a que, a proceder a ação arbitral, tem direito, por via do 100.º da LGT, repondo-se a legalidade consoante ela seria não tivesse sido cometida a ilegalidade»;*
- *«a Requerente peticiona ainda um 3.º pedido, o reembolso das quantias que originariamente pediu nas declarações periódicas, correspondente ao seu crédito de imposto».*

É apenas quanto ao pedido formulado em último lugar que a Administração Tributária suscita a questão da incompetência material deste Tribunal Arbitral.

O pedido formulado pela Requerente tem o seguinte teor:

«Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, requer a anulação das decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos e dos atos de liquidação de IVA e juros subjacentes, no montante total de € 11.264,06 com todas as consequências legais, as quais compreendem o reembolso do imposto e juros indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, bem como o reembolso identificado

nas declarações periódicas de IVA, do 3.º e 4.º trimestres de 2014, nos montantes de € 45.053,60 e de € 63.089,96, respetivamente».

Respondendo à exceção, a Requerente diz, em suma, o seguinte:

- *«a eventual procedência do pedido de pronuncia arbitral apresentado pela Requerente tem como consequência, em primeiro lugar, a anulação das decisões de indeferimento dos Recursos Hierárquicos com os números ...2018... e ...2018..., proferidas pela Direção de Serviços do IVA»;*
- *«e em segundo lugar, a anulação dos atos de liquidação de IVA, e juros compensatórios e moratórios, que foram objeto dos Recursos acima identificados, referentes ao terceiro e quarto trimestre do ano de 2014»;*
- *«por fim, como consequência imediata da anulação dos atos de liquidação acima identificados, deverá a Requerente ser reembolsada dos montantes de imposto e juros indevidamente suportados, nos montantes respetivos de € 10.863,34 e € 613,64, acrescidos de juros indemnizatórios»;*
- *«assim, como ficou amplamente demonstrado, em momento algum a Requerente incluiu no objeto do presente pedido, a apreciação dos pedidos de reembolso de IVA, que estiveram subjacentes à emissão das liquidações de IVA acima referidas, em virtude de duas ações inspetivas realizadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira realizadas a Requerente, na sequência da submissão dos mesmos»;*
- *«tal não invalida (...) que o Tribunal Arbitral possa, em consequência da eventual anulação das decisões de indeferimento dos Recursos Hierárquicos e das liquidações de IVA em crise, também condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição do imposto não reembolsado» (...) nomeadamente em sede de execução de julgados».*

Esta posição da Requerente não tem correspondência com a realidade, pois resulta do teor expresso do pedido formulado no pedido de pronúncia arbitral que pediu também «o reembolso identificado nas declarações periódicas de IVA, do 3.º e 4.º trimestres de 2014, nos

montantes de € 45.053,60 e de € 63.089,96, respetivamente», sendo o facto de ter formulado este pedido que justifica o valor que atribuiu à causa.

E, independentemente do que diz agora a Requerente, o certo é que, em situações deste tipo, em que é formulado um pedido de reembolso de IVA e, em vez do reembolso de ele ser deferido, se decide que há imposto a liquidar e é emitida uma liquidação, não há lugar a qualquer acto autónomo de indeferimento do pedido de reembolso, sendo o acto de liquidação que define a posição final da Administração Tributária sobre a relação jurídica tributária de IVA no período que está em causa.

Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm competências para apreciar actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT, directamente ou incorporados em actos de segundo ou terceiro grau que os confirmem, nomeadamente decisões de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico, como se infere da alínea a) do n.º 1 do seu artigo e da remissão que nele se faz para o artigo 102.º do CPPT.

E, quando o acto de liquidação e os actos de segundo e terceiro grau que os têm por objecto têm subjacentes o indeferimento de pedido de reembolso, insere-se na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar a sua legalidade, pois ela está ínsita na apreciação da legalidade dos actos de liquidação.

Aliás, defendem JOSÉ XAVIER DE BASTO e GONÇALO AVELÃS NUNES: *«um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios de reagir contra esse acto da administração, que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte a liquidação do imposto»* ⁽¹⁾. Esta tese esta que está em sintonia com o facto de o artigo 22.º, n.ºs 11 e 13 do CIVA, se estabelecer que a impugnação de actos de indeferimento de pedidos

¹ Em «O que é a “garantia adequada” para efeitos do reembolso do IVA?», publicado em *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, volume IV, páginas 276-277.

de reembolso se faz através dos meios previstos no artigo 93.º para a impugnação administrativa e contenciosa dos actos de liquidação de IVA. (²) (³)

Assim, este Tribunal Arbitral tem competências para apreciar a legalidade dos actos de liquidação impugnados em que a Administração Tributária entendeu que havia imposto a liquidar e não a reembolsar relativamente aos períodos 2014-09T e 2014-12T.

No que concerne a condenação no reembolso de quantias, tem-se entendido também que da intenção legislativa de que o processo arbitral seja um meio alternativo ao processo de impugnação judicial, resulta que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm, além de competências anulatórias, as competências complementares admitidas em processo de impugnação judicial, designadamente condenação no reembolso das quantias pagas na sequência de actos de liquidação anulados e juros indemnizatórios, bem como para fixar indemnizações por garantia indevida (artigo 171.º do CPPT).

Na verdade, embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão "declaração de ilegalidade" para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que "o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária". O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação

² Os n.ºs 11 e 13 do artigo 22.º do CIVA, na redacção da Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, estabelecem o seguinte:
«11 - Os pedidos de reembolso são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso, bem como quando o imposto dedutível for referente a um sujeito passivo com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou que tenha suspenso ou cessado a sua actividade no período a que se refere o reembolso.

(...)

13 - Da decisão referida no n.º 11 cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 93.º»

³ No sentido de que a impugnação judicial constitui o meio processual adequado à reacção na via contenciosa contra um acto de indeferimento de pedido de reembolso de IVA, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06-11-2008, processo n.º 0115/08, e de 21-02-2018, processo n.º 0239/16.

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

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

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende da existência de uma quantia a reembolsar, tem de entender-se que a competência para fixar juros indemnizatórios pressupõe a competência para condenar no reembolso das quantias que lhes estão subjacentes, o que é consequência da eliminação jurídica dos actos que criaram a obrigação de as pagar. (⁴)

Mas, diferente deste reembolso das quantias pagas como consequência da anulação dos actos impugnados é o reconhecimento do direito a receber quantias que não foram pagas em consequência desses actos, direito esse que não deriva da mera eliminação jurídica destes, mas sim da verificação dos seus pressupostos, como é o caso do reconhecimento do direito a reembolso de IVA, que não se insere nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, quando não decorre da mera anulação de actos de liquidação.

Assim, com esta alcance, procede a excepção suscitada pela Administração Tributária, declarando-se a incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar que actos eventualmente devem ser praticados em execução de julgado, quanto a reembolsos que não são os das quantias que foram pagas por força dos actos de liquidação.

⁴ Condenando a Administração Tributária a reembolsar quantias, em processo de impugnação judicial, podem ver-se, entre muitos, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21-09-2016, processo n.º 0571/13, de 22-03-2017, processo n.º 0165/13, de 29-03-2017, processo n.º 0164/13, de 31-01-2018, processo n.º 01157/17.

4. Questão do direito a renúncia à isenção de IVA

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. (⁵)

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

O n.º 29) do artigo 9.º do CIVA estabelece uma isenção de IVA para a locação de imóveis, mas, o n.º 4 do artigo 12.º do CIVA permite a renúncia à isenção, estabelecendo que «*os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas*

⁵ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º».

No n.º 6 deste artigo 12.º estabelece-se que «os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial» o que veio a ser concretizado pelo Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, depois revogado e substituído pelo “Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis” (doravante “RRIIVA”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que veio a ser alterado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

Os artigos 2.º, 4.º e 5.º do RRIIVA estabelecem o seguinte:

Artigo 2.º

Condições objectivas para a renúncia à isenção

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 ou de uma fracção autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;*
- b) O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respectiva inscrição, e não se destine a habitação;*
- c) O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação 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) 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 objeto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 30 % 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.

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.

4 - Não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais.

Artigo 4.º

Formalidades para a renúncia à isenção

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

a) O nome ou designação social do sujeito passivo transmitente ou locador e do sujeito passivo adquirente ou locatário do imóvel, bem como os respectivos números de identificação fiscal;

b) A identificação do imóvel;

c) Se se trata de uma operação de transmissão do direito de propriedade do imóvel ou de uma operação de locação do mesmo;

d) A actividade a exercer no imóvel;

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

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

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

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

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

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

Artigo 5.º

Momento em que se efectiva a renúncia à isenção

1 - A renúncia à isenção só opera no momento em que 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.

Decorre do artigo 2.º, n.º 1, alínea e), deste diploma que, além dos outros requisitos, é necessário para renunciar à isenção que, *«no caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a quinze avos do valor de aquisição ou construção do imóvel»*.

A Administração Tributária entendeu que os valores de referência, para este efeito, eram os valores das permitências das fracções arrendadas, determinados com base em valor do prédio que figura na contabilidade da Requerente, considerando como valor deste o que é indicado *«no Balancete analítico do ano de 2011, a rubrica 42 - Propriedades de Investimento»* em que entendeu que se refere que *«teve um custo total de construção do imóvel de € 15.095.148,61»*.

A Requerente defende que há erro da Administração Tributária ao considerar este o valor da construção, pois ele inclui não apenas os gastos imputáveis à construção do imóvel, em sentido estrito, mas também o valor de aquisição do terreno (€ 4.869.453,79) e o valor de IVA não deduzido, proporcional à permitagem das fracções autónomas que se encontravam arrendadas com isenção em IVA.

De facto, a expressão *«valor de construção»*, utilizada na alínea 2) do n.º 1 do artigo 2.º do RRIIVA, é claramente distinta das expressões *«valor do prédio»* (ou *«valor do imóvel»*), que seria a adequada a exprimir uma intenção legislativa de indicar como valor de referência do requisito referido a totalidade do valor do activo que o imóvel constitui.

Assim, desde logo, o elemento gramatical da interpretação aponta manifestamente no sentido de aquela norma não estar a referir-se ao valor total do prédio, mas sim ao valor dele que se reporta à construção, excluindo, por isso, o valor de aquisição do terreno e os encargos a esta associados.

Ora, «o texto é o ponto de partida da interpretação. Como tal, cabe-lhe desde logo uma função negativo: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei. Mas cabe-lhe igualmente uma função positiva, nos seguintes termos. Primeiro, se o texto comporta apenas um sentido. é esse o sentido da norma – com a ressalva, porém, de se poder concluir com base

noutras normas que a redacção do texto atraíçoou o pensamento do legislador». (6)

Mesmo «quando, como é de regra. as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a, ou sugerir mais fortemente, um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e directo das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas. e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento», (7) como impõe o n.º3 do artigo 9.º do Código Civil, ao estabelecer que «na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados».

A esta luz, é claro qualquer aquela expressão «*valor da construção*» não pode reportar-se ao valor do prédio, pois trata-se valores diferentes e a lei, quando pretende aludir a este valor, utiliza reiteradamente expressões como «*valor total do prédio*» (como sucede, por exemplo, nos artigos 1418.º, n.º 1, 1422., n.ºs 3 e 4, 14124.º, n.º 2, 1425.º, n.ºs 1 e 2, 1432.º, n.º 4, do Código Civil).

A lei fiscal também distingue claramente os conceitos afins de «*valor base dos prédios edificados*» o «*valor médio de construção*» e «*valor do metro quadrado do terreno de implantação*» (artigo 39.º do CIMI), entre «*valor do terreno*» e o «*valor da construção*» [artigo 10.º, n.ºs 2 e 5, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que estabelece o regime das depreciações e amortizações e alínea c) das Instruções de Preenchimento do Mapa da Reavaliação de Ativos não Totalmente Depreciados, que constam do Anexo II à Portaria n.º 51/2018, de 16 de Fevereiro].

O Código das Expropriações também distingue entre os «*valores do solo e das*

⁶ BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e Ao Discurso Legitimador*, página 182.

⁷ Obra e local citados.

construções» [artigo 28.º, n.ºs 1, alínea a), e 2].

Por outro lado, esta interpretação que resulta do teor literal coexiste com uma justificação para não ser considerado para este efeito o valor do terreno, que é o facto de só a construção, e não também o valor do terreno, ser onerado com IVA.

Na verdade, como bem diz a Requerente «*a definição de um valor mínimo de renda, tem como objetivo evitar situações de abuso e permitir que o valor de IVA deduzido com a construção seja pelo menos equivalente ao IVA liquidado pelo sujeito passivo na locação do imóvel em causa, num período temporal razoável*».

Assim, convergindo os elementos gramatical e teleológico da interpretação, tem de se concluir que o valor a considerar para efeito de aferir do preenchimento do requisito previsto na alínea e) do n.º 1, do artigo 2.º do RRIIVA, é o valor da construção e não o valor total do prédio.

Por isso, o valor a considerar para determinar os 25 avos valor de construção do imóvel será, em princípio, o de € 10.262.865,50 indicado na subconta 4221 – Edifícios e outras construções e não o de 15.095.148,61 indicado na conta 42 – Propriedades de investimento, que corresponde àquele valor da construção adicionado ao valor do terreno, de € 4.859.463,79, indicado na subconta 4211 – Terrenos e recursos naturais (página 5 do documento n.º 19).

Poderá questionar-se, como faz a Requerente, se ao valor da construção ainda deveria ser abatido o IVA regularizado posteriormente, na sequência de contratos de locação ou venda com renúncia à isenção, mas, como se verá, não é necessário decidir essa questão para decidir a causa.

4.1. Aplicação deste regime à fracção C

No que concerne à fracção C, a permissão era de 0,035, pelo que a fracção tinha o valor de construção de € 359.200,29 (€ 10.262.865,50*0,035), e 25 avos são € 14.368,01 (€ 359.200,29/25).

Por isso, a renda mensal tinha de ser igual ou superior a € 1.197,33 (€ 14.368,01/12).

Como a renda desta fracção foi fixada em € 1.650,00 mensais, tem de se concluir que não havia obstáculo ao direito à renúncia à isenção pela Requerente.

4.2. Aplicação deste regime à fracção A

Relativamente à fracção A, a permilagem era de 0,04 pelo que a fracção tinha o valor de construção de € 410.514,62 (€ 10.262.865,50*0,04) e 25 avos são € 16.420,58 (€ 410.514,62/25).

Por isso, a renda mensal tinha de ser igual ou superior a € 1.368,38 (€ 16.420,58/12).

Como a Administração Tributária considerou como sendo relevante a renda referida na 1.ª Adenda, em que foi fixada em € 1.860,00 mensais, tem de se concluir que a Requerente também tinha direito à renúncia à isenção.

4.3. Conclusão

Tendo sido o único fundamento das liquidações impugnadas apenas a inviabilidade de renúncia à isenção «*em virtude do valor da renda anual ser inferior a 25 avos do valor de construção do imóvel*» exigido pela alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do RRIIVA e constatando-se que esse entendimento não tem fundamento legal, por o valor a considerar ser apenas o da construção e não o valor global do prédio, tem de se concluir que as liquidações impugnadas são ilegais, por erro de interpretação da lei, que constitui vício de erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

As decisões das reclamações gratuitas e dos recursos hierárquicos que confirmaram as correcções efectuadas, enfermam dos mesmos vícios, pelo que também se justifica a sua

anulação.

4. Reembolso e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso das quantias liquidadas pelas liquidações impugnadas com juros indemnizatórios.

No entanto, o reembolso e os juros indemnizatórios dependem do pagamento indevido e não foi apresentada prova do pagamento das quantias liquidadas.

Por isso, não há fundamento factual para se decidir neste processo se há ou não direito a reembolso de quantias pagas relativamente às liquidações impugnadas e a juros indemnizatórios, pelo que têm de ser julgados improcedentes os pedidos respectivos, sem prejuízo dos eventuais direitos poderem ser reconhecidos à Requerente em execução de julgado, que é o meio processual adequado para os definir, quando não há elementos para esse efeito no processo declarativo (artigo 609.º, n.º 2, do CPC).

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente a excepção suscitada pela Administração Tributária, quanto à incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar no presente processo se há direito da Requerente a reembolso dos montantes de € 45.053,60 e de € 63.089,96 e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância quanto a esse pedido;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da ilegalidade das liquidações n.ºs 2015..., e 2015...;
- c) Anular estas liquidações de IVA n.ºs 2015..., e 2015... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2015... e a liquidação de juros de mora n.º 2015...;

- d) Anular as decisões dos recursos hierárquicos n.ºs ...2018... e ...2018...;
- e) Julgar improcedentes os pedidos de reembolso das quantias liquidadas, sem prejuízo de os respectivos direitos poderem ser exercidos em execução do presente acórdão.

6. Valor do processo

A Requerente formulou pedidos de anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios e moratórios nos valores a pagar de € 10.650,42 e € 312,92, quanto ao período 2014-09T e de € 613,64 quanto ao período 2014-12-T, pelo que o total dos valores das liquidações impugnadas é de € 11.578,98.

Para além disso, a Requerente formulou pedidos de reembolso nos valores de € 45.053,60 e € 63.089,96.

A soma destes valores é € 119.722,54.

Assim, de harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **119.722,54**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O pedido de pronúncia arbitral procede quanto ao valor de € 11.578,98, que corresponde a 9,67%.

Nestes termos, fixa-se a repartição da responsabilidade por custas em 90,33% para a Requerente e 9,67% para a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 30-11-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Pedro Miguel Bastos Rosado)

(Rita Guerra Alves)