

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 84/2022-T

Tema: IVA – Aplicabilidade do regime de regularização do IVA deduzido na construção de imóveis destinados a actividade fabril às situações de suspensão dessa actividade (art. 26.º/1 CIVA).

SUMÁRIO

- I. O art. 26º/1 do CIVA consagra a obrigatoriedade de regularização do IVA suportado e deduzido na construção de imóveis a favor do Estado, quando os mesmos não continuem a ser utilizados em fins da empresa.
- II. A suspensão da atividade laboral de uma empresa fabril não integra essa situação, pelo que não justifica a regularização do IVA a favor do Estado, pelos anos em que durou essa inactividade.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Dr. Juiz José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Professor Doutor Rui Miguel Marrana e Dr. Jorge Carita, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. Em 16.2.2022, a A... - LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede na..., ..., em ... (...-...), doravante também designada por “Requerente” ou “A...”, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º/1 a) do DL 10/2011, de 20.1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), bem como dos n.ºs 1 a) e 2 da Portaria 112-A/2011, de 22.3, para requerer a anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), as demonstrações de acerto de contas de IVA e juros compensatórios, bem como as

demonstrações de liquidação de juros de IVA, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por referência aos anos de 2017 a 2020, bem como ordenar-se o pagamento à Requerente da indemnização pela prestação da garantia que venha a ser realizada, tudo com as demais consequências legais.

2. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no artigo 6.º/2 a) do RJAT foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que aceitaram o cargo no prazo legalmente estipulado, não tendo as partes, no prazo que lhes foi concedido para o efeito, manifestado oposição a tal designação.

3. O presente Tribunal foi constituído, no dia 27 de abril de 2022, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral coletivo que se encontra junta aos presentes autos.

4. A Requerida ofereceu a sua Resposta no dia 14 de junho de 2022, defendendo-se por impugnação, tendo igualmente sido junto o respectivo processo administrativo.

5. Face ao teor da Resposta da Requerida, no que em especial diz respeito à produção de prova testemunhal, o Tribunal, em 19.06.2022, lavrou Despacho no sentido da Requerente se pronunciar no prazo de 8 (oito) dias sobre a necessidade/utilidade da produção de prova testemunhal, e, no caso de manter interesse na inquirição das testemunhas, indicar, com remissão para os articulados, quais os factos que considera controvertidos e essenciais para o objecto do pedido.

6. A Requerente, por Requerimento entregue em 24.06.2022 veio reforçar o seu interesse na produção da prova testemunhal requerida aquando do PPA e indicar os factos aos quais pretendia ouvir as testemunhas arroladas, manifestando a sua intenção de dar cumprimento ao disposto no art. 118.º do CPPT aquando da audiência de inquirição dessas mesmas testemunhas.

7. Por Despacho de 5.07.2022 o Tribunal agendou para o dia 29.09.2022 pelas 14.30 horas a reunião com as partes nos termos e para os fins previstos no artigo 18º do RJAT, bem como a inquirição das testemunhas indicadas e a apresentar pela Requerente nesse acto.

8. Mais se advertiram as partes, para, no prazo de 5 (cinco) dias, informarem os serviços do CAAD se tencionavam deslocar-se às instalações do CAAD em Lisboa ou às da Delegação do Porto, bem como se pretendiam, participar **on line** nas diligências agendadas, via **Webex**, e, neste último caso, se as testemunhas seriam apresentadas no CAAD em Lisboa ou no Porto, presumindo-se sempre que tal apresentação ocorreria em Lisboa se nada fosse dito em contrário dentro do sobredito prazo.

9. Em 20/09/2022 realizou-se a reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT e foram ouvidas as testemunhas arroladas, tendo a Requerente prescindido do depoimento da testemunha F... inicialmente constante do rol apresentado com o PPA.

10. Finda a inquirição das testemunhas, tudo conforme melhor consta da Acta junta aos autos, o Tribunal notificou as partes para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas, juntarem as peças processuais em formato Word e para proceder a Requerente ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

11. O Tribunal determinou ainda, nos termos do disposto no art. 21.º/2 do RJAT a prorrogação do prazo aí citado por dois meses, bem como a comunicação desse facto ao Conselho Deontológico nos termos consagrados no respetivo Código Deontológico, tendo sido designado o dia 25.11.2022 para a prolação da Decisão Arbitral.

12. A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações escritas em 10.10.2022.

13. Por Despacho de 22.11.2022 o Tribunal prorrogou o prazo para Decisão por mais 2 meses.

II. ARGUMENTAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente sustenta o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), as demonstrações de acerto de contas de IVA e juros compensatórios, bem como as demonstrações de liquidação de juros de IVA, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por referência aos anos de 2017 a 2020, por ter sido indevidamente liquidado aquele imposto, já que nunca suspendeu a sua atividade fabril, não havendo consequentemente lugar a qualquer liquidação de imposto ao

abrigo do disposto no art.º 26.º do Código do IVA, nem havendo conseqüentemente lugar à regularização de imposto a favor do Estado, que seria de 1/20 por cada ano decorrido.

2. A Requerente nas suas alegações identifica de modo preciso os fundamentos em que assentou a liquidação do IVA já que a posição da AT se materializou *no argumento de que a Requerente não exerceu, desde setembro de 2016, a atividade pela qual se encontra coletada e que, por força do disposto no n.º 1 do artigo 26.º do Código do IVA, a não utilização dos seus bens imóveis para os fins que prossegue dá lugar à regularização anual de 1/20 do imposto por si deduzido quanto a esses bens.*

3. Ou seja, particulariza a Requerente que *não é propriamente a qualificação da “paragem” de laboração da fábrica, ou o destino a dar a essa fábrica, que está aqui em discussão, mas a resposta à seguinte questão: quais são as conseqüências dessa paragem, no âmbito e à luz das normas e princípios que regulam o direito à dedução, relativamente à possibilidade de dedução do IVA incorrido com a construção das instalações e com a aquisição do equipamento para a fábrica?*

4. Admitindo que se trata de uma questão eminentemente jurídica e que a resposta à questão colocada estará na interpretação que for feita aos normativos legais aplicáveis, não deixa a Requerente de abordar no PPA e nas respetivas alegações, os factos mais relevantes a ter em consideração. A saber, no seu entendimento:

a) *a Requerente se viu forçada a cessar a sua atividade, no ano de 2016, única e exclusivamente, em resultado de todos os problemas que afetaram a caldeira principal, responsável pela produção de energia através de biomassa, os quais foram sentidos desde o início da laboração da fábrica, bem como, de outros constrangimentos, tais como, a dificuldade na obtenção de matérias-primas.*

b) *a causa da paragem de produção de energia, a partir do ano de 2016, foi a total inoperância da referida caldeira/forno – conclusão que se pode retirar, de forma inequívoca, dos depoimentos testemunhais.*

c) *Estamos perante uma suspensão da atividade e não perante uma cessação definitiva da atividade da fábrica.*

d) *Foram efectuados pela Requerente contactos com algumas entidades, que avaliaram as condições de funcionamento da caldeira e a viabilidade da sua reparação ou substituição, inclusivamente de contactos com investidores, no sentido de alcançar parcerias para a manutenção da atividade da fábrica.*

e) *A Requerente sempre teve e mantém a intenção de reativar a fábrica.*

5. Seguindo a linha das alegações da Requerente, depois de elencar a matéria de facto que considera dever o Tribunal dar como provada, volta ao tema da ilegalidade da liquidação do IVA. O que faz nos seguintes termos.

6. Sabendo-se que a AT entende que a Requerente não estava a exercer a atividade pela qual estava colectada, considerando que os bens imóveis relativamente aos quais tinha sido exercido o direito à dedução não estavam a ser utilizados para os fins da empresa, estando a atividade suspensa, a mesma concluiu pela aplicação do art.º 26º/1 do CIVA, impondo à Requerente a regularização, o que ela voluntariamente não praticou.

7. A Requerente é de opinião que a natureza da interrupção da actividade (seja ela temporária ou definitiva) e o destino a dar à fábrica, têm pouca relevância para a conclusão a tirar relativamente à questão controvertida que é a de saber se existe obrigatoriedade ou não de fazer a regularização imposta pelos normativos do CIVA.

8. Isto porque a Requerente entende que *tendo por referência o previsto no artigo 19º e 20º do Código do IVA, o que importa dar como assente é que tais aquisições de bens e serviços visaram a realização de operações tributadas em sede deste imposto (produção de electricidade), ainda que essas operações, e a respetiva atividade, possa estar neste momento suspensa.*

9. Cita a Requerente em abono da sua posição diversa jurisprudência do TJUE.

10. Concluindo que *[u]ma interpretação da referida norma (art.º 26º. do CIVA), no sentido de que existe lugar à regularização do IVA deduzido sempre que o imóvel não se*

encontre, num determinado momento, a gerar um rendimento tributado, é contrária à lei e ao espírito da norma e à própria Diretiva do IVA, ... assim como, às decisões já proferida pelo TJUE.

III. ARGUMENTAÇÃO DA REQUERIDA

11. Por seu turno a entidade Requerida dá por reproduzidos os factos constantes do PAT e, destacando na sua Resposta alguns deles, começa por salientar o facto de ser seu entendimento que a Requerente não põe em causa, antes confessando, o facto de que suspendeu a sua atividade de redução de energia elétrica entre o ano de 2016 e da data de apresentação do PPA.

12. Refere a Requerida que nunca a Requerente poderá, de facto, provar que naquele imóvel se continue a laborar e que lá esteja qualquer um dos seus funcionários, não devendo ser dado como provado que apesar de não estar a ser produzida energia eléctrica, mesmo assim continua em actividade.

13. A Requerida entende, por outro lado, que a Requerente, face ao que consta do processo, não pode invocar que a suspensão da atividade se deveu a motivos alheios à sua vontade.

14. Conclui a Requerida que *o único facto que deve ser dado como provado é o facto de a Requerente não ter desenvolvido a sua actividade naquele imóvel para a construção do qual, suportou e deduziu o imposto referido quer no RIT quer no PPA, no período ali referido.*

15. Relativamente à matéria de Direito, para além de defender que o ónus da prova está do lado da Requerente, a Requerida entende que a jurisprudência por aquela citada não tem aplicação ao caso concreto, *não só, porque não está em causa o seu direito à dedução do imposto suportado no investimento que efectuou com vista à realização de operações que conferem esse direito, mas antes e sim, que nos termos do artigo 26.º do CIVA, tendo deixado de utilizar o edifício, para o referido efeito, por vários anos, deve regularizar a favor do Estado 1/20 do imposto deduzido por cada ano de inactividade.*

IV. SANEAMENTO

O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpra apreciar e decidir.

V. MATÉRIA DE FACTO

V.1. Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

1. A Requerente exerce, a título principal, a actividade de produção de electricidade de origem térmica, correspondente ao CAE 35112 – facto não controvertido e que resulta evidenciado no Relatório de Inspeção junto ao pedido arbitral como Documento n.º 3;
2. De forma a poder iniciar o exercício daquela actividade, em Março de 2008, a Requerente iniciou a construção das suas instalações industriais, sitas em ..., o que envolveu a construção do imóvel em si, bem como a montagem e instalação de equipamentos necessários à produção de electricidade de origem térmica – facto não controvertido e que foi corroborado pelo depoimento das 3 testemunhas inquiridas;
3. Entre 2007 e 2009 a Requerente efectuou um investimento de € 6.894.994, em imobilizado em curso, respeitante à construção e equipamento das aludidas instalações - facto não controvertido e que resulta evidenciado no Relatório de Inspeção junto ao pedido arbitral como Documento n.º 3;
4. No decurso deste investimento, a Requerente solicitou reembolsos de IVA, nas declarações periódicas relativas ao 2.º, 3.º e 4º trimestres de 2009, o que deu origem à realização, por parte da AT, do respectivo procedimento inspectivo, tendo tais reembolsos vindo a ser pagos pela AT na totalidade - facto não controvertido e que resulta evidenciado no Relatório de Inspeção junto ao pedido arbitral como Documento n.º 3;

5. Os reembolsos acima identificados, tais como os que se encontram aqui em causa, referem-se à dedução do IVA relacionado com a construção do imóvel/instalações, nas quais viria a ser produzida energia, através de queima de biomassa, bem como à aquisição e instalação do equipamento necessário ao desenvolvimento desta actividade - facto não controvertido e que resulta evidenciado no Relatório de Inspeção junto ao pedido arbitral como Documento n.º 3;
6. Em 2010, a Requerente iniciou a sua atividade de produção de energia elétrica, tendo como único cliente a B..., por força de um protocolo celebrado com a DGE – Direção Geral de Energia - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento da testemunha D...;
7. Para tal, a Requerente solicitou à empresa “E...” a instalação de um forno principal e respectivo equipamento de suporte, tendo essa empresa sido responsável pela escolha da tipologia e configuração desse forno, em função do espaço que o mesmo ocupava nas instalações da fábrica e da actividade de produção de energia que, em concreto, iria ser desenvolvida pela Requerente nessa fábrica - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D...;
8. A Requerente confiou que aquele forno seria o mais adequado à actividade que iria desenvolver na fábrica em causa - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D...;
9. Esta actividade de produção de energia pressupõe a queima de detritos florestais num ciclo de 24 horas, o que significa que o forno tem de estar permanentemente ligado, para evitar perdas de energia - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento da testemunha D...;
10. Contudo, a Requerente deparou-se com vários constrangimentos, que se iniciaram logo após o início da laboração, os quais condicionaram a produção de energia e que consistiam, entre outros, na desadequação e mau funcionamento do referido forno principal - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das 3 testemunhas inquiridas;
11. Em concreto, foram identificados alguns defeitos no fabrico e/ou montagem do forno, bem como, sucessivas avarias na caldeira, que impossibilitavam a sua adequada utilização,

tais como fugas de água, rupturas de tubos, tendo-se verificado mesmo a queda da chapa do interior da porta do alimentador - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D... e pelo documento junto ao pedido arbitral como Documento n.º 2;

12. Quer a Requerente, quer a “E...”, na qualidade de fabricante, procederam a diversas reparações do forno e respectiva caldeira, os quais, no entanto, nunca resolveram em definitivo o problema, nem possibilitaram a normal utilização, por parte da Requerente, destes equipamentos - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D... e pelo documento junto ao pedido arbitral como Documento n.º 2;

13. Após cada paragem, era normalmente necessário, cerca de uma semana, para reactivar o forno, na medida em que essa reactivação é feita de forma progressiva, não podendo ser total e imediata - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento da testemunha D...;

14. A produção de energia sofreu, assim e desde o ano de 2010, paragens sucessivas, em virtude do mau funcionamento do forno - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das 3 testemunhas inquiridas e pelo documento junto ao pedido arbitral como Documento n.º 2;

15. Essas quebras e paragens são comprovadas pelo volume de facturação (mensal) à B...-facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento da testemunha D...;

16. Após cada uma dessas paragens, era sempre necessário proceder à reinicialização do forno, o que implicava um enorme consumo de energia, bem como, o aumento do consumo de matéria-prima, que era desperdiçada no arranque das máquinas de extracção e estabilização da temperatura do forno de queima - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento da testemunha D...;

17. A produção de energia nunca atingiu os 100% - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento da testemunha D...;

18. Para além disso, a Requerente enfrentou dificuldades na aquisição, recolha e entrega de matéria-prima (biomassa) em Portugal, em virtude da sua escassez, o que levou à necessidade de adquirir e recolher a mesma matéria-prima, em Espanha, a expensas próprias, com o inerente aumento muito significativo dos respectivos custos de recolha, transformação

e transporte - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D...;

19. Todos estes constrangimentos levaram a que, no ano de 2016, a situação financeira da Requerente fosse deficitária, na medida em que deixou de produzir energia e, conseqüentemente, de gerar proveitos, continuando, no entanto e durante algum tempo, a suportar determinados custos, como, por exemplo, os custos com a manutenção do edifício ou com o financiamento bancário para aquisição e construção das instalações - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento da testemunha D...;

20. Em face disto, a Requerente tomou a decisão, no ano de 2016, de suspender a sua actividade, deixando de reportar operações activas, nas suas Declarações Periódicas de IVA, a partir de setembro de 2016 - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D... e pelo Relatório de Inspeção, junto aos autos como Documento n.º 3;

21. A Requerente envidou todos os esforços para evitar a suspensão da sua actividade, tendo apenas tomado a decisão de suspender no momento em que a impossibilidade de laboração se mostrou irreversível ou em que as condições para a continuação dessa actividade se tornaram impossíveis de manter - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento da testemunha D...;

22. A Requerente mantém a intenção de retomar a sua actividade e de voltar a produzir energia na fábrica em causa - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D...;

23. Foram realizados, desde o ano de 2016, contactos com algumas entidades e empresas, que avaliaram as condições de funcionamento do forno e a viabilidade da sua reparação ou substituição, o que comporta, em valores médios, um investimento adicional de cerca de 2 milhões de euros - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D...;

24. Foram inclusivamente feitos contactos com investidores, no sentido de alcançar eventuais parcerias para a manutenção da actividade da fábrica - facto corroborado, nomeadamente, pelo depoimento das testemunhas C... e D...;

25. A Administração da Requerente não procedeu à sua liquidação, nem cessou a sua

actividade perante a AT - facto não controvertido e que resulta provado do Relatório de Inspeção, junto aos autos como Documento n.º 3;

26. A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva interna, titulada pelas ordens de serviço n.ºs OI2019... (2017), OI2019... (2018), OI2020... (2019) e OI2021... (2020), tendo por objecto o controlo dos valores declarados, em sede de IRC e IVA, com referência aos anos de 2017 a 2020 - facto que resulta provado do Relatório de Inspeção, junto aos autos como Documento n.º 3;

27. No âmbito desse procedimento inspectivo, foram remetidos pela Requerente todos os elementos documentais, designadamente de natureza financeira e contabilística, que lhe foram solicitados pelos Serviços de Inspeção - facto não controvertido e que resulta provado do Relatório de Inspeção, junto aos autos como Documento n.º 3;

28. Em resultado deste procedimento de inspeção, a AT apurou IVA alegadamente em falta, no montante de € 14.729,23, em cada um dos anos em análise, correspondente a 1/20 do total de IVA deduzido na construção das instalações industriais (€ 294.584,63), por considerar que a Requerente deixou, a partir do ano de 2016, de exercer a actividade pela qual se encontrava colectada - facto não controvertido e que resulta provado do Relatório de Inspeção, junto aos autos como Documento n.º 3.

V.2. Factos não provados.

Não existem factos não provados que relevem para a decisão da causa.

V.3. Fundamentação da decisão de facto

1. Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados e não provados, relevaram os documentos juntos aos autos, os quais se mostraram idóneos sobre os factos em discussão nos presentes autos, bem como o depoimento das testemunhas arroladas, as quais demonstraram rigor e conhecimento directo da realidade empresarial em causa.

2. Ademais, é de salientar que o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o art. 123.º/2, do CPPT e o art. 607.º/3 e 4 do CPC, aplicáveis ex vi art. 29.º/1 a) e e), do RJAT.
3. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art. 511.º/1, do anterior CPC, correspondente ao art. 596.º do atual CPC).
4. Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respectivos articulados (pedido de constituição arbitral e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos e ao depoimento das testemunhas inquiridas, consideram-se provados os factos com relevo para a decisão supramencionados.
5. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correcta composição da lide processual.
6. De resto, estão documentalmente comprovados e não foram objecto de controvérsia entre o Requerente e a Requerida.

VI. DO DIREITO

1. Relativamente às questões de direito, constata-se não haver sintonia quanto à interpretação das normas jurídicas relevantes nem consenso relativamente àquelas que são aplicáveis ao caso concreto.
2. Assim, enquanto a AT procede à liquidação do imposto em causa por aplicação do disposto no art. 26.º/1 do CIVA, a Requerente, considerando que não há lugar à regularização aí prevista, entende também que a liquidação impugnada violou o disposto no art.^{os} 19.º e 20.º do mesmo CIVA.
3. Efectivamente, a AT entende que, estando a actividade suspensa, os bens imóveis relativamente aos quais tinha sido exercido o direito à dedução não estavam a ser utilizados

para os fins da empresa, pelo que concluiu pela aplicação do art. 26.º/1 do CIVA, impondo à Requerente a regularização que ela voluntariamente não praticou.

4. Por seu turno, apesar da Requerente entender que a questão controvertida é a de saber se existe obrigatoriedade ou não de fazer a regularização imposta pelos normativos do CIVA, não deixa de salientar que *tendo por referência o previsto no artigo 19º e 20º do Código do IVA, o que importa dar como assente é que tais aquisições de bens e serviços visaram a realização de operações tributadas em sede deste imposto (produção de electricidade), ainda que essas operações, e a respetiva atividade, possa estar neste momento suspensa.*

5. Esta é efectivamente a primeira questão que o Tribunal tem de decidir. Ou seja, saber ao abrigo de que disposições legais foi efectuada a liquidação impugnada. Ou, noutra perspectiva, saber quais as normas jurídicas que a liquidação terá supostamente violado.

6. E a resposta é clara e só pode se uma: a liquidação efectuada pela AT e posta em causa pela Requerente foi efectuada por aplicação do disposto no art. 26.º/1 do CIVA, o qual estabelece que [a] *não utilização em fins da empresa de bens imóveis relativamente aos quais houve dedução do imposto durante 1 ou mais anos civis completos após o início do período de 19 anos referido no n.º 2 do artigo 24.º dá lugar à regularização anual de 1/20 da dedução efectuada, que deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.*

7. Em resumo, a AT entendeu que a suspensão da actividade fabril corresponde a um não exercício da actividade para a qual a empresa estava colectada, daí resultando que os bens imóveis e activos relativamente aos quais o IVA tinha sido deduzido, não estavam a ser utilizados para os fins da empresa e conseqüentemente haveria lugar à regularização prevista na lei.

8. Ou seja, a empresa, na construção da fábrica e na aquisição do equipamento e da maquinaria suportou IVA, que deduziu no momento subsequente ao período em que o suportou.

9. O que a AT está a dizer não é que tal IVA não é dedutível. De facto, se estivesse em causa o IVA suportado com a aquisição de um bem que não se destinasse a ser utilizado na fábrica, mas na habitação de um administrador ou de um terceiro, o mesmo não seria

dedutível.

10. A AT não tem dúvidas de que todo o IVA que a Requerente deduziu ao longo da construção da fábrica é dedutível e foi bem deduzido, face à realidade do momento.

11. Mas o legislador nacional terá entendido, em 1986, aquando da introdução do imposto em Portugal, de acordo com o regime da 6.^a Directiva do IVA, que esse direito à dedução não é eterno, ou uma vez deduzido o imposto, nenhuma obrigação resultam para a empresa que o deduziu.

12. Subsistem, por isso, algumas obrigações, nomeadamente a de manter os imóveis que deram lugar a essa dedução a uma utilização em fins da empresa.

13. E é isso que está em causa no presente processo: saber se a Requerente continuou ou não a utilizar os imóveis em causa para os fins da empresa e não lateralmente, como pretende a Requerente.

14. Esta pretende que o IVA seja deduzido nos termos dos art.^{os} 19.º e 20.º do CIVA.

15. Ora, a Requerente deduziu o imposto pago na aquisição, importação, de bens ou serviços (art. 19.º CIVA) e o imposto que incidiu sobre esses bens e serviços foi adquirido para a realização de operações de transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto - venda de electricidade – (art. 20.º CIVA).

16. A AT, no seu Relatório, nunca pôs esse procedimento em causa.

17. Acontece que a análise do direito à dedução foi efectuada no momento em que o imposto estava a ser suportado e a ser deduzido (fase de construção da fábrica, a que voltaremos por via da análise da jurisprudência comunitária sobre a dedução do IVA no momento da instalação), mas é uma análise dinâmica e evolutiva.

18. Isto porque pode haver anos que as regras de manutenção do direito à dedução sejam respeitadas e outros períodos em que tal não aconteça: é essa a função, entre outras, do art. 26.º do CIVA.

19. E isso a Requerente, com todo o respeito, pode não ter alcançado, nomeadamente quando refere que *tendo por referência o previsto no artigo 19º e 20º do Código do IVA, o que*

importa dar como assente é que tais aquisições de bens e serviços visaram a realização de operações tributadas em sede deste imposto (produção de eletricidade), ainda que essas operações, e a respetiva atividade, possa estar neste momento suspensa.

20. Ou melhor: a Requerente não parece distinguir o direito inicial à dedução da preservação do mesmo do mesmo direito nos anos subsequentes – a qual depende da continuação da utilização da unidade fabril para os fins da empresa.

21. Isto conduz-nos àquilo que o Tribunal entende constituir a questão essencial a apreciar: saber se a suspensão da atividade de uma fábrica de produção de eletricidade, que deduziu IVA na construção da sua unidade fabril, impõe que esses imóveis sejam considerados como não estando a ser utilizados para os fins da empresa, dando consequentemente lugar à aplicação da regularização de 1/20 avos por cada ano em que tal aconteça, conforme previsto no art. 26º/1 do CIVA, ou se, pelo contrário, pode manter-se o direito à dedução, apesar dessa suspensão, sem qualquer regularização a favor do Estado.

22. A posição da Requerida é clara: entende que havendo suspensão da actividade, os imóveis deixaram de ser utilizados para os fins da empresa, impondo a regularização nos termos do referido art. 26.º/1.

23. A Requerente defende a posição inversa, (invocando, por isso, a aplicação dos art. 19.º e 20.º do CIVA – ou seja, a permanência do regime de dedução) fundamentando a sua posição em diversas decisões do TJUE.

24. Reconhece o Tribunal que, nesta matéria, a jurisprudência do TJUE se mostra particularmente relevante já que, não apenas se impõe genericamente no quadro do acervo do Direito da União, mas ainda porque o regime do IVA decorre e enquadra-se no regime geral estabelecido pela União Europeia, sendo, por isso, particularmente relevante a função uniformizadora do Tribunal.

25. Analisadas as decisões de que a Requerente se socorre, entende este tribunal arbitral que a situação do processo C-110/94 é consideravelmente diferente daquela que está em apreço. Ali o tribunal afirmou que as despesas com um estudo preparatório continuam dedutíveis, mesmo que se decida não avançar com o investimento. Não é evidente que a

mesma conclusão se imponha na situação *sub judice*, já que envolve um edifício cuja utilização não se esgota num único ano, mas, pelo contrário, se prolonga, em termos fiscais, por duas décadas.

26. Já no acórdão de 28.2.2018, no processo C-672/16, podem também assinalar-se algumas circunstâncias distintas do caso em análise, mas a coincidência é muito mais evidente, já que incide sobre o cerne da questão: a interpretação e aplicação do art. 26.º CIVA (à luz da Directiva do IVA que está na sua origem).

27. Desse acórdão serão particularmente relevantes as afirmações contidas nos n.ºs 35 a 40, que se transcrevem:

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

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

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

(38) *O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do*

IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (Acórdão de 15 de Dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51 e jurisprudência referida).

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

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

28. Importa realçar que, estando em causa a aplicação específica do art. 26.º CIVA (que constitui o fundamento invocado pela Requerida), este acórdão afirma expressamente que *o direito a essa dedução subsiste, em princípio, mesmo que, posteriormente, em razão de circunstâncias estranhas à sua vontade, o sujeito passivo não faça uso dos referidos bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributadas* (n.º 40, supra).

29. Tenha-se ainda na devida conta que tal afirmação surge alicerçada em decisões anteriores (ac. de 29.2.1996, INZO, C 110/94, n.º 20, e ac. de 15.1.1998, Ghent Coal Terminal, C 37/95, n.ºs 19 e 20), ou seja, trata-se de princípios tidos como sedimentados na jurisprudência europeia.

30. Assim sendo, o Tribunal de Justiça parece apenas admitir como excepção (passível de regulação pelos Estados-membros), as situações em que o não uso dos bens em causa implique fraude ou abuso de direito – o que envolveria, em geral o uso ou utilização dos bens, afetando-os a finalidades alheias ao fim ou objecto social da entidade beneficiária da dedução.

31. Ora, no caso, ficou provado que a suspensão da actividade se deveu a problemas técnicos com o equipamento (cf. supra V.1 10 e 11) e que tem envidado esforços no sentido da retoma da actividade (cf. supra V.1 20 ss.), o que afasta completamente essas situações.

VII. CONCLUSÕES

- a)** O art. 26º/1 do CIVA consagra a obrigatoriedade de regularização do IVA suportado e deduzido na construção de imóveis a favor do Estado, quando os mesmos não continuem a ser utilizados em fins da empresa;
- b)** A suspensão da actividade laboral de uma empresa fabril não obriga à regularização do IVA a favor do Estado, pelos anos em que durou essa inactividade;
- c)** Não há lugar à apreciação do pedido de indemnização por garantia indevida, já que a prestação da mesma não foi comunicada ao Tribunal.

VIII. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a)** Julgar procedente o pedido arbitral, anulando-se os actos impugnados de liquidações adicionais de IVA, demonstrações de liquidação de IVA, demonstrações de acerto de contas de IVA, demonstrações de liquidação de juros de IVA e demonstrações de acertos de contas de juros;
- b)** Não apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida

IX. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no art. 306.º/2 do Código de Processo Civil, art. 97.º-A/1 a) do CPPT e art. 3.º/2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o

valor do pedido indicado pela Requerente é de € 61.647,12 (sessenta e um mil seiscientos e quarenta e sete euros e doze cêntimos), o que não foi contestado pela Requerida, pelo que se fixa o mesmo como valor do processo.

X. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º/2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 2.448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros).

Notifiquem-se as Partes.

Notifique-se o Ministério Público.

Lisboa, 15 de Dezembro de 2022

O TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO

José Poças Falcão

(Presidente)

Rui Miguel Marrana

(Adjunto)

Jorge Carita (Adjunto)

(Com Declaração de Voto)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º/5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º/1 e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*

DECLARAÇÃO DE VOTO

1. A bem elaborada Decisão não tem a minha plena concordância face aos aspetos que de seguida passo a salientar:

2. Numa coisa estamos todos de acordo, incluindo naturalmente as Partes aqui em confronto: a fábrica da Requerente não está em laboração desde 2016 e assim estava à data da entrada do presente PPA.

3. No que essas mesmas Partes não estão de acordo é com o efeito fiscal dessa paragem, chamemos-lhe suspensão ou outra coisa qualquer.

4. Como se refere e bem no presente Acórdão, está aqui em causa a aplicação do disposto no n.º 1 do art.º 26.º do CIVA a esta situação fáctica.

5. Deverá haver lugar à regularização do IVA deduzido aquando da construção da fábrica, face à sua suspensão de atividade ou não.

6. Ou seja, a suspensão da atividade fabril corresponde ou encaixa do conceito de “...não utilização em fins da empresa...”(Vd. n.º 1 do art.º 26.º do CIVA).

7. Os imóveis em causa, com atividade fabril suspensa, não estão a ser utilizados para

fins alheios à empresa?

8. Os imóveis em causa, com atividade fabril suspensa, estão a ser utilizados para fins da empresa?

9. Estas questões, tal como as partes as colocaram, não parecem fazer muito sentido, porquanto os imóveis e os equipamentos, cuja aquisição/construção deu lugar à dedução do IVA assim suportado, pura e simplesmente não estão, e não estiveram, entre 2016 e 2021 a ser utilizados para qualquer fim.

10. Estiverem inativos, parados, a fábrica esteve sem laborar, não tinha trabalhadores, as caldeiras não funcionavam, não comprava matéria-prima, não vendia eletricidade... nada.

11. E não fazer nada é um fim da empresa ou é um fim alheia à empresa?

12. Pelo menos para efeitos do disposto no n.º 1 do art.º 26.º do CIVA?

13. O Tribunal, apesar das inúmeras justificações dadas pela Requerente, para se ter chegado ao ponto da inatividade, não pode valorá-las como a Requerente pretende. Não estão em causa os motivos, plausíveis ou não, sob os diversos pontos de vista, financeiro, económico, técnico, de recursos humanos, etc, que levaram a fábrica a parar, nem se tais motivos se ficaram a dever a culpa da Requerente ou de terceiros.

14. O Tribunal apenas tem que atender a que a fábrica está fechada, nela não se exerce qualquer atividade comercial e partir daí para apreciar se se deve aplicar ou não a regularização prevista no artº, 26 do CIVA.

15. Entendo que não se pode consagrar como finalidades da empresa, proceder a um investimento tal avultado, que originou um IVA dedutível, e manter o direito à dedução do IVA durante o período de suspensão da sua atividade, que mais parece um encerramento. Diga-se em abono da verdade que não ficaram evidenciadas as reais intenções das empresa relativamente ao destino a dar à fábrica, passados tantos anos de inatividade, contrariamente ao que ficou dado como provado no presente processo.

16. A contraposição da dedução do imposto suportado a montante é a sua faturação a jusante. Em princípio, só a existência da segunda é que justifica o direito de utilização da dedução.

17. E o legislador impôs como condição, nestas situações concretas, que, para que a dedução se mantivesse, os imóveis e equipamentos relativamente aos quais o imposto foi deduzido se mantivessem afetos à atividade que proporcionou a sua dedutibilidade.

18. E esse período foi fixado em 20 anos. Decorrido esse período, os sujeitos passivos podem fazer aos bens o que muito entenderem, que o legislador “é de opinião” que que o facto da atividade por eles gerada ter “produzido” IVA a favor do Estado ao longo de 20 anos, já justifica plenamente a dedução do IVA a favor do sujeito passivo vinte anos atrás.

19. Qualquer ocorrência durante esse período tem que ser validada de molde a que se

possa averiguar se se deve manter ou não o direito à dedução concedido, por alteração de circunstâncias relevadas em lei, direito esse que é desde o início um direito condicionado à verificação de determinadas condições.

20. Refira-se que as alterações a que nos referimos podem ser nos dois sentidos, porquanto a regularização anual em avos, apurada exercício a exercício, tanto pode ser feita pelo sujeito passivo num ano, como deixar de o ser no ano seguinte, se as circunstâncias que o levaram a assim atuar tiverem sido entretanto, ultrapassadas.

21. Seria o caso, nos presentes autos, de se dar a eventualidade de ser efetuado um novo investimento (que se quantificou, em depoimento das testemunhas, em torno dos dois milhões de euros) o sujeito passivo decidisse contratar trabalhadores, reparar os equipamentos (principalmente o forno) reativar a fábrica, retomar a laboração, vender eletricidade. Estando dentro dos vinte anos seria reposto o direito à dedução a partir do ano em que tal acontecesse, não havendo mais lugar a qualquer regularização para futuro se a situação se mantivesse.

22. Relativamente ao enquadramento que a Requerente pretende fazer da situação verificada nos presentes autos, na diversa jurisprudência do TJUE por si citada, desde já se adiante que estamos perante realidades fácticas completamente diferentes e em nada comparáveis.

23. Efetivamente, a jurisprudência citada dá cobertura à dedução do IVA, de despesas suportadas em “operações preparatórias”.

24. Embora não se refira à norma que impõe as regularizações, o que o TJUE entendeu foi reconhecer o direito à dedução de imposto suportado em aquisição de bens ou prestações de serviços efetuadas em atividades preparatórias do início em concreto da atividade da empresa.

25. E isto independentemente do facto de tal atividade se vir ou não a desenvolver, face, por exemplo à existência de estudos que viessem a demonstrar a sua inviabilidade.

26. Nada a opor.

27. Mas esta realidade está longe daquela que resulta dos factos relatados no presente processo.

28. A Requerente realizou muito mais que meras “operações preparatórias”.

29. Investiu milhões de euros na construção de uma fábrica de raiz que foi munida de todos os equipamentos necessários para produzir eletricidade. Que produziu a seguir a 2008 e até 2016.

30. E relativamente a esses anos a AT nada disse nem corrigiu e em nosso entender bem.

31. Já assim não poderá ser a partir do momento em que a fábrica deixou de trabalhar, permanecendo inativa.

32. Andou bem, por isso a AT, em nossa opinião ao proceder à liquidação do IVA, por o sujeito passivo não ter procedido voluntariamente à regularização do imposto deduzido por cada um dos anos em que esteve a atividade suspensa (e continua), em clara violação do

disposto no n.º 1 do art.º 26.º do CIVA.

33. A resolução desta questão por via da jurisprudência do TJUE fica posta em causa, quando estamos perante situações completamente diferentes daquela que nos preocupa neste processo (como veremos adiante). Senão vejamos.

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

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

30. Salvo o devido respeito, entendo que no caso concreto, não são criadas diferenças não justificadas “...entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis”.

31. No caso que nos preocupa, o sujeito passivo em questão, realizou operações tributáveis durante algum tempo, mas durante um período de seis anos deixou de as realizar, nada tendo feito para retomar essa atividade.

32. A diferença desta situação para o encerramento da atividade é mínima. Nem existe uma explicação plausível pela Requerente para que isso não tenha acontecido. E, como se sabe, em caso de encerramento, a obrigatoriedade de regularização do IVA é inquestionável.

33. No caso em apreciação no Acórdão do TJUE, trata-se apenas de um imóvel, que permaneceu no mercado em busca de operações tributáveis, o que não conseguiu alcançar num período de dois anos, estando as situações em comparação, inclusivamente sob a alçada de normas diferentes (art.º 25 versus art.º 26º ambos do CIVA).

34. Também não estamos neste processo perante uma situação de investimentos imobiliários, como no Acórdão do TJUE. Estamos perante uma atividade industrial, uma fábrica de produção de energia, que deixou de produzir fosse o que fosse. Não está à espera de um inquilino, relativamente ao qual fez uma busca ativa, como no caso que foi apreciado no TJUE. E importa realçar que esse facto foi dito em consideração na decisão do TJUE. Não é irrelevante....

35. A regularização efetuada pelo Governo Português foi ditada “...em virtude da rescisão dos contratos de arrendamento anteriormente celebrados...” razão pela qual “...se verificaram «alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções», na aceção do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

36. Contudo, o Acórdão do TJUE admite que “...a necessidade de proceder à regularização do imposto deduzido pode igualmente existir devido a circunstâncias independentes da vontade dos sujeitos passivos (v., neste sentido, Acórdão de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 55)...” (É aqui que entra o art.º 26º, n.º 1 do CIVA).

37. Contudo, conclui que “... não é menos certo que esta disposição não deve pôr em causa os princípios fundamentais em que assenta o sistema instituído pela Diretiva IVA, designadamente, o princípio da neutralidade fiscal.”

38. O que, em nossa modesta opinião, retira qualquer sentido às autorizações concedidas aos Estados Membros para caminharem no sentido das regularizações de imposto.

39. Não se trata de revogar um direito à dedução já atribuído, como refere a decisão do TJUE, mas apurar se as condições suspensivas da sua atribuição se mantiveram ou não ao longo de 20 anos.

40. O direito à dedução não é eterno, imutável e irrevogável. E se isso acontecer não fica em causa a neutralidade do imposto.

41. Estamos perante dois momentos diferentes.

42. O primeiro, em que é reconhecido o direito à dedução face à qualificação como sujeito passivo e à atividade que se vai desenvolver.

43. Um segundo momento, de verificação continuada, para apurar se se matem a qualificação de sujeito passivo e se se continua a exercer a atividade tributada. E isto faz-se ao longo de 20 anos...

44. Importa salientar que “...não se nega que o artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA confira aos Estados-Membros um amplo poder discricionário que lhes permite determinar as modalidades de exercício do direito de opção e mesmo suprimi-lo (v., neste sentido, Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, n.ºs 27 a 30),

45. Ora é ao abrigo desse direito que o CIVA contem o regime previsto no artº. 26º. do CIVA e que a jurisprudência comunitária parece querer anular...

46. Para se referir de seguida que “... os Estados-Membros não podem utilizar esse poder para infringir os artigos 167.º e 168.º desta diretiva, revogando um direito à dedução já adquirido.”

47. Absolutamente contraditório....

48. Não se nega o poder discricionário dos Estados de suprimir o direito à dedução, mas nega-se a possibilidade de o revogar...

49. Mas importa realçar que, quando se reconhece o exercício do direito à dedução, não estamos perante direitos adquiridos para a eternidade, pois a sua validação é permanente ao longo dos anos... e essa realidade é ignorada pela jurisprudência comunitária.

50. O direito à dedução, na sua totalidade, só se consolida de pleno, no caso concreto, ao fim de 20 anos...

51. E o direito à regularização do imposto deduzido não pode ficar reduzido, em nossa opinião e com todo o respeito por posições contrárias à nossa, às situações fraudulentas como se defende na presente Decisão.

52. Não foi esse, em nossa modesta opinião, o espírito do legislador da 6ª. Diretiva.

53. O artº- 26º, nº 1 do CIVA é muito mais do que uma norma anti abuso.

54. A resposta final dada pelo Acórdão do TJUE a esta primeira questão não se aplica, nos seus contornos específicos, ao nosso caso concreto:

“...os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a regularização do IVA inicialmente deduzido, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, **quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.**” (sublinhado nosso).

55. Esta interpretação dos normativos comunitários é feita com base numa realidade fáctica completamente diferente daquela que deveria ter sido dada como provada no nosso processo.

56. Não se encontra jurisprudência comunitária que tenha refletido sobre uma realidade fáctica equivalente à que temos sob observação.

57. Aliás, se o nosso processo fosse decidido a favor da Autoridade Tributária, como defendo, e se a legislação procedimental admitisse, por hipótese, um recurso por oposição de Acórdãos, por contraposição com estes Acórdãos do TJUE que temos vindo a analisar, acreditamos que o nosso Supremo Tribunal Administrativo seria o primeiro a negar a admissão de tal hipotético recurso, naturalmente por não estarem em causa os mesmos factos....

58. Relativamente ao Acórdão C-97/90 de 11 de julho de 1991 temos a referir o seguinte.

59. Trata-se da aplicação do artigo 20, nº. 2 da Sexta Diretiva, e está em causa o direito a dedução do imposto, no caso da aquisição de um bem para fins privados e a sua posterior afetação a fins profissionais, que não me parece que tenha ligação com o caso em apreciação do CAAD.

60. O artº. 20. nº. 2 limita-se a estabelecer o mecanismo que permite calcular os ajustamentos à dedução inicial.

61. A decisão remete para o conceito de “atos preparatórios”, que não é manifestamente o caso do nosso processo. Apesar disso, o acórdão refere a “dedução inicial” e os “eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes.”

62. A referência a estes dois momentos foi por nós salientada nos comentários ao Acórdão anterior, que aí parece ter sido desvirtuada ou mesmo apagada. E mais adiante:

63. “Resulta daqui que a utilização imediata de bens para operações tributáveis ou isentas não constitui, por si só, um pressuposto de aplicação do artigo 20º, n 2.”

64. É curiosa esta parte da decisão, quando se refere que: “Depreende-se do regime da Sexta Directiva e da própria letra do artigo 20.º, n.º 2, que esta última disposição se limita a estabelecer o mecanismo que permite calcular os ajustamentos da dedução inicial. Não pode assim dar origem a um direito à dedução, nem transformar o imposto pago por um sujeito passivo relativamente às próprias operações não tributáveis em imposto dedutível, na acepção do artigo 17.º”

65. Conclusão:

1) O artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável, é aplicável quando um particular adquire bens de investimento na qualidade de sujeito passivo e os coloca ao serviço das suas actividades económicas, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva.

2) A questão de saber se um sujeito passivo, num caso concreto, adquiriu bens para os fins das suas actividades económicas, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta o conjunto das circunstâncias do caso concreto, entre as quais a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a aquisição dos bens e a respectiva utilização para os fins das actividades económicas do sujeito passivo.

66. Esta segunda resposta diz bem da necessidade da jurisprudência comunitária apreciar cuidadosamente as circunstâncias de facto que se reconhecem diferente em cada caso concreto.

67. O que, em sede apreciação arbitral, também, logicamente, deve ser feito....

68. Finalmente, atentemos no Acórdão C-110/94 de 29 de fevereiro de 1996.

69. Situação de facto: “A Inzo foi fundada em 1974, nomeadamente, pelas províncias da Flandres Ocidental e da Flandres Oriental e um determinado número de comunas. O seu objecto social foi definido como sendo o desenvolvimento e a exploração de processos relativos ao tratamento da água do mar e da água salobra, bem como a transformação dessas águas em água potável com vista à sua distribuição.”

70. Nesse contexto foi mandado efetuar um estudo de viabilidade do projeto que veio a concluir que a execução do mesmo não seria rentável.

71. É a dedução do IVA suportado com o pagamento desse estudo que está aqui em causa.

72. Ora, a decisão proferida remete para o conceito de “atos preparatórios”, que não é manifestamente o caso dos nossos autos.

73. Daí a minha dificuldade em aceitar a Decisão proferida neste processo com base em jurisprudência comunitária, que foi proferida com base em situações de facto e circunstâncias concretas completamente diferentes daquela com que nos defrontamos.

74. E para situações como a dos presentes autos, não vislumbrei qualquer outra jurisprudência comunitária relevante.

75. Com todo do respeito pela posição assumida no presente Acórdão, aqui ficam as minhas conclusões:

a). O art.º 26.º, n.º 1 do CIVA consagra a obrigatoriedade de regularização do IVA suportado e deduzido na construção de imóveis a favor do Estado, quando os mesmos não continuem a ser utilizados em fins da empresa;

b). A suspensão da atividade laboral de uma empresa fabril, que não tem trabalhadores, não adquire matéria-prima, não tem os fornos em laboração e não produz eletricidade, nem exerce qualquer atividade sujeita a IVA, provoca a necessidade de regularização do IVA a favor do Estado, pelos anos em que durou essa inatividade, que, mais do que não constituir utilização dos bens em fins da empresa, se constata que os mesmos não estão pura e simplesmente a ser utilizados em qualquer fim;

c). Não está em causa nos presentes autos a dedução efetuada nos períodos em que a Requerente suportou o imposto contido na aquisição de bens e prestações de serviços destinadas à construção da fábrica;

d). O Tribunal não tem que valorar as razões com base nas quais a empresa suspendeu a sua atividade, sendo a efetividade de tal suspensão o único facto relevante a apreciar;

e). A jurisprudência comunitária citada não está suportada em idêntica realidade factual daquela que nos é dado observar no presente processo;

f). Não se vislumbra qualquer violação dos princípios da boa-fé, proporcionalidade e do princípio da justiça tributária;

Jorge Carita