

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 175/2023-T

Tema: IVA - Actos preparatórios ao exercício de uma actividade económica tributável. Prova da intenção de exercício futuro dessa actividade.

SUMÁRIO: I – A realização de actos de gestão preparatórios ao início de uma actividade comercial, permitem consolidar o direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços, contanto que se evidencie a intenção de exercer essa actividade comercial. **II** - Essa intenção deve ser demonstrada objectivamente e de boa fé, à data de realização da acção inspectiva realizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira. **III** - A intenção de exercício de uma actividade comercial não fica demonstrada quando, mesmo após o decurso da acção inspectiva, o sujeito passivo é incapaz de, sete anos após o início dos actos preparatórios, apresentar elementos probatórios que revelem (i) uma acção coordenada e encadeada no tempo com a finalidade de exercício efectivo de uma actividade económica ou (ii) os motivos económicos que, fora do seu controlo, impediram o início da actividade.

DECISÃO ARBITRAL

«**A..., LDA**», com o número de identificação fiscal ... e sede social na ..., n.º ..., ...ª e..., ..., ...-... ... (doravante designada por “Requerente”), solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

I. RELATÓRIO

O pedido formulado pela Requerente consiste (i) na declaração de ilegalidade do acto de liquidação n.º ... de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) referente ao período de 2017 a 2021 (1º trimestre), no valor de € 32.034,80, com a consequente revogação do indeferimento tácito da reclamação graciosa por si apresentada e (ii) o pagamento de juros indemnizatórios.

Paralelamente, solicita a suspensão da instância e o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), por forma a que o mesmo se pronuncie sobre a compatibilidade da interpretação sufragada pela Autoridade Tributária e Aduaneira em face do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou “Requerida”).

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 30 de Maio de 2023.

Em 9 de Julho de 2023, a Requerida apresentou a sua Resposta.

Em 27 de Julho de 2023, a Requerente peticionou a junção de documentos supervenientes, o que foi parcialmente aceite no que respeita aos elementos cuja junção tardia foi devidamente suportada.

Por despacho deste Tribunal foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega que:

- i) Se formou presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 19 de Agosto de 2022, com vista à anulação da liquidação adicional de IVA n.º ... no valor de € 32.043,80 e ao reconhecimento do direito ao recebimento de juros indemnizatórios;
- ii) É uma sociedade por quotas que tem por objecto social o registo, promoção, comercialização, distribuição e exportação de medicamentos e produtos farmacêuticos, actuando no mercado nacional ou como centro de gestão internacional. Está registada com o CAE 46460 (comércio por grosso de produtos farmacêuticos);
- iii) Uma vez iniciada a actividade, encetou uma fase preparatória que envolveu o cumprimento de requisitos legais ínsitos à comercialização de produtos farmacêuticos (conforme o regime estatuído no Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de Agosto) e à criação, em Portugal, de uma rede de distribuição;
- iv) Celebrou com a «B..., LDA» (cuja denominação social foi subsequentemente alterada para «C..., Unipessoal, LDA») um contrato de prestação de serviços de apoio técnico no cumprimento dos requisitos legais aplicáveis à sua actividade e de assessoria na posterior fase de controlo de qualidade;
- v) Em 2018 recebeu, do INFARMED, autorização de introdução no mercado dos produtos "...", "...", "... e "...". Em Agosto de 2022 foi notificada, pelo INFARMED, dos certificados de preço, atestando que os referidos produtos cumprem os requisitos legais para comercialização em Portugal;
- vi) Só em Agosto de 2022 é que a Requerente cumpriu os requisitos legais e regulatórios previamente necessários ao exercício da sua actividade económica. Foram efectuados diversos pagamentos de emolumentos ao INFARMED e à «C... ». Foram pagas facturas à «D..., SA», decorrentes de um contrato de 2019 para a prestação de serviços de

- armazenagem dos produtos a comercializar pela Requerente;
- vii) Antevendo o fim do contexto pandémico, a Requerente identificou a «E... » como parceiro para assegurar a importação, armazenamento e distribuição dos seus produtos em território nacional;
 - viii) À data de submissão do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente iniciou a realização de operações tributáveis;
 - ix) Na sequência de um pedido de reembolso de IVA de € 32.034,80 (declaração periódica do 1.º trimestre de 2021), a Requerente foi alvo de uma acção de inspecção, da qual resultou uma correcção, pelo referido valor, por se considerar ser indevida a dedução de IVA por referência às facturas dos seus fornecedores, no Campo 24 das Declarações Periódicas de IVA, na medida em que a Requerente, até esse momento, não havia realizado qualquer operação tributável;
 - x) Dessa correcção resultou a liquidação adicional de IVA, controvertida neste pedido de pronúncia arbitral;
 - xi) Sucede que a Requerente logrou reunir elementos capazes de demonstrar que a actividade por si levada a cabo consubstancia um conjunto de actos preparatórios do exercício de uma actividade tributável em IVA, conferindo-lhe, nessa medida, o direito a deduzir o IVA incorrido na aquisição de bens e serviços durante a concreta fase do seu negócio dedicada às actividades desse cariz (preparatório), que se reconduzem, essencialmente, ao cumprimento dos requisitos legais e regulatórios prévios à comercialização de produtos farmacêuticos e à criação de uma estrutura que permita a realização dessa actividade a partir de Portugal;
 - xii) Toda a fase preparatória teve em vista a futura comercialização dos produtos desenvolvidos pela Requerente (que, conforme referido anteriormente, já se encontra materializada em vendas), figurando as actividades prévias como essenciais à introdução dos referidos produtos no mercado, sendo que essa comercialização depende do sucesso

- da actividade preparatória;
- xiii) Em 19 de Agosto de 2022, foi apresentada reclamação graciosa que, volvidos quatro meses, não fora ainda apreciada pela AT, pelo que se formou presunção de indeferimento tácito;
- xiv) Não se questiona a necessidade de um operador económico cumprir com os requisitos nele impostos para beneficiar do direito à dedução. Todavia, não é aceitável concluir pela inadmissibilidade da dedução do IVA por, incorrectamente, se ter concluído pelo incumprimento dos requisitos que lhe subjazem;
- xv) Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA, que resultou da transposição do disposto na alínea a) do artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (“Directiva IVA”), para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram o *“imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos”*, assim se segurando o princípio basilar da neutralidade do imposto no circuito entre operadores económicos;
- xvi) É, por princípio, dedutível o IVA incorrido na aquisição de todos e quaisquer bens e serviços (*“inputs”*) a outros sujeitos passivos, posto que sejam utilizados para os fins de operações tributadas (*“outputs”*) por quem o pretende deduzir, não existindo, regra geral, qualquer limitação de princípio quanto ao tipo de bens e serviços capazes de gerar o direito à dedução;
- xvii) No Relatório de Inspeção pode ler-se que a inadmissibilidade da dedução do IVA suportado a montante pela Requerente se justifica, porque *“a sociedade não apresentou qualquer operação activa”*, no período de 2017 a 2020;
- xviii) Jamais os Serviços de Inspeção Tributária colocaram em causa que os serviços adquiridos fossem idóneos a uma utilização em operações tributáveis, pois até um conhecimento superficial da actividade económica que a Requerente pretende realizar permitiria

perceber a importância dos ditos serviços, particularmente os de registo junto do INFARMED, de assessoria técnica e de natureza logística;

- xix) Antes se discutindo se tais “inputs” foram, ou não, utilizados para os fins das operações tributárias, uma vez que, no entendimento da AT, a Requerente não se socorreu dos mesmos para a realização imediata de operações activas;
- xx) Entendimento esse que não é aceitável, uma vez que os “inputs” foram efectiva e comprovadamente utilizados em actividades preparatórias que visavam dotar a Requerente da estrutura e dos meios necessários à realização futura de operações tributáveis;
- xxi) Toda a fase preparatória teve notoriamente em vista a operacionalização do negócio da Requerente, visando atingir a obtenção de lucros, não se podendo eliminar, sem mais, o claro intuito comercial que subjaz à mesma;
- xxii) Basta atentar na jurisprudência do TJUE, ao abrigo da qual a inexistência de uma ligação directa entre as operações a montante e jusante não prejudica a dedução do IVA, desde que as primeiras possam ser enquadradas no conjunto das despesas gerais relacionadas com a actividade económica do sujeito passivo;
- xxiii) Atente-se no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 8 de janeiro de 2015 (Processo n.º 08165/14): *“O TJUE tem vindo a considerar que constituindo a actividade económica uma série de actos consecutivos, os actos preparatórios efectuados por um sujeito passivo que antecedem a fase operativa da mesma actividade deverão ser qualificados como conferindo direito à dedução, logo, também eles qualificados como actividade económica. No entanto, esta dedutibilidade está condicionada à existência de uma intenção de exercer a visada actividade económica, determinada por elementos objectivos e assente num procedimento de boa fé por parte do sujeito passivo. (...) na ausência de um nexo "operação a operação" o direito à dedução subsiste se se verificar uma ligação, directa e imediata, com o conjunto da actividade económica desenvolvida, na medida em que esta confira tal direito”;*

- xxiv) A decisão arbitral no processo n.º 240/2022-T determinou que “*os actos preparatórios deverão ser enquadrados na actividade económica do sujeito passivo e como tal o IVA suportado pode ser deduzido*”. No mesmo sentido se decidiu no processo n.º 83/2020-T: “*este direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias, à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas*”;
- xxv) Conclui que a amplitude do direito à dedução é tão vasta que consubstancia acto claro ao nível da jurisprudência do TJUE e que o mesmo deve ser concedido no âmbito das simples actividades preparatórias, sem exigência de início da actividade económica principal. Tanto assim que, se não fosse pretendido o exercício de uma actividade económica, quais as razões para, ao longo de um amplo período de tempo, incorrer em gastos com a contratação de serviços a diversos fornecedores externos e pagamento de emolumentos ao INFARMED?

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida apresentou contestação, tendo alegado que:

- i) Conforme decorre do Relatório de Inspeção Tributária, a Requerente foi constituída em 2015, com um capital social de 500 € subscrito por sócios não residentes em território nacional;
- ii) A acção inspectiva, determinada na ordem de serviço N.º OI2021... (ano de 2017 em sede de IVA e de IRC) teve como principal objetivo o controlo declarativo da sociedade em sede de IVA e de IRC, uma vez que apresentava deduções de IVA e registo de gastos sem nunca ter apresentado rendimentos. As ordens de serviço OI2021..., OI2021... e OI2021... (anos de 2018, 2019 e 2020, respetivamente, todas em sede de IVA) foram abertas devido à situação permanente de crédito de IVA, sem apresentar operações activas respeitantes a este imposto. Por fim, a ordem de serviço OI2021... (período de 2021, até março, em sede de IVA) teve origem num pedido de reembolso solicitado pela Requerente;

- iii) Constatou-se que, desde o seu início, a Requerente apenas se dedicou às questões da aprovação dos medicamentos por parte do INFARMED, não apresentando gastos com pessoal, com ativos fixos ou com instalações (excepto instalações virtuais de domiciliação);
- iv) A sociedade dedica-se à obtenção de autorização de comercialização dos medicamentos em Portugal e na União Europeia, mas não evidencia ter intenções de os comercializar a partir de Portugal. O capital é de € 500,00, insuficiente para fazer face às despesas da sociedade, sendo os financiamentos assegurados pelos sócios e por uma sociedade farmacêutica com sede nos Emiratos Árabes Unidos denominada de «F... » desconhecendo-se qual a ligação que tem com a «A..., Lda». Em Março de 2021, os financiamentos encontravam-se por liquidar, atingindo nessa data o saldo de € 157.641,04;
- v) De referir também a existência de diversas facturas de aquisição de serviços (principalmente de consultoria na área farmacêutica) em países da União Europeia sem que as facturas tenham sido contabilizadas pela “A..., Lda”;
- vi) O ano em que se verificaram mais aquisições intracomunitárias de serviços foi o ano de 2017, que totalizou € 79.380,00, tendo a sociedade apresentado a maioria das facturas, apesar de não as ter contabilizado. No ano de 2018, apresentou € 15.000,00 e, nos anos de 2019 e de 2020, não apresenta aquisições intracomunitárias de bens ou serviços;
- vii) Conforme se verificou pela ausência de rendimentos sujeitos a IVA ou isentos em face de exportações ou transmissões intracomunitárias, desde a sua constituição, a sociedade não está a exercer uma actividade enquadrada no campo de incidência do IVA, conforme estipula o art.º 1.º do Código do IVA. Todavia, deduziu o IVA relativo às facturas dos fornecedores, o que originou uma situação permanente de crédito de imposto;
- viii) Apesar de reunir as condições que permitam o exercício da actividade, tal não aconteceu e nem foi provada através de factos objetivos a intenção de a exercer. Não foi, igualmente, demonstrada qualquer factualidade que permitisse perceber o diferimento no tempo do

início do exercício efetivo da actividade;

- ix) O *thema decidendum* é aferir se estão verificados os pressupostos para a aplicabilidade do disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, após o que, apreciada esta questão, haverá de se concluir se a Requerente deduziu IVA indevidamente em violação das indicadas normas;
- x) Como tributo de matriz comunitária, a matéria referente às deduções encontra-se regulada, essencialmente, nos artigos 167.º a 192.º da Diretiva IVA. O requisito do direito à dedução regula “*as modalidades e a fiscalização do exercício do mesmo e o funcionamento do sistema do IVA, as obrigações contabilísticas, de facturação e declarativas*” (conforme o Acórdão do TJUE, Processo C-590/13);
- xi) Se a factura constitui o título de acesso à dedução do IVA, o requisito material exige que o imposto a deduzir tenha incidido sobre os bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo com vista à realização das operações que conferem o direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA, devendo os bens e serviços em causa estar direta e imediatamente relacionados com a actividade do sujeito passivo (conforme estatuído no artigo 168.º da Diretiva IVA);
- xii) Os Serviços de Inspeção Tributária apuraram que a Requerente “*(...) não efetuou quaisquer operações tributáveis e todos os factos indiciam que não tem intenções de a exercer, pelo que o IVA deduzido (...) não é passível de dedução*”;
- xiii) Resulta provado que, desde o início da sua actividade comercial (em 2015) até março de 2021, data em que foi requerido um reembolso de IVA, a Requerente não praticou quaisquer operações activas, não tendo registado quaisquer rendimentos de qualquer natureza. As únicas actividades comerciais praticadas pela Requerente consubstanciavam-se nos pedidos de autorização apresentados junto do INFARMED, para introdução no mercado dos medicamentos ... (Junho de 2018), ..., ... e ...;
- xiv) Apenas em 08 de Fevereiro de 2023, foi detectada uma venda de alguns medicamentos

em apreço, mediante uma factura que titula a única operação activa da Requerente, cinco anos após a autorização de introdução no mercado pelo INFARMED (pelo menos relativamente ao ...). Acresce, que a factura foi emitida à «F...», entidade que financiou a Requerente nos períodos anteriores;

- xv) Em conclusão, apenas em 2023 a Requerente deu início à sua fase operativa, ou seja, após ter conhecimento de que estava a ser alvo de uma ação inspectiva, o que adensa a certeza de não existir a intenção de exercer a sua actividade durante os períodos de tributação em análise;
- xvi) E não se diga que a fase operativa apenas começou em Fevereiro de 2023 (data da factura emitida à F...), por motivos alheios à vontade da Requerente, dado que esta já detinha, desde Junho de 2018, a autorização de venda do medicamento "...". Sem que tenha ficado objectivamente demonstrado o motivo que impediu a não comercialização deste medicamento em concreto;
- xvii) Deste modo, inexistindo a prática de operações tributáveis, bem como a intenção de as praticar, não se pode concluir pelo preenchimento do elemento material ou objetivo de que depende o exercício da dedução;
- xviii) Partilhando o alcance da jurisprudência invocada pela Requerente, é de notar que a mesma alude expressamente à necessidade de verificação da intenção de prosseguir a actividade económica confirmada por elementos claros e objetivos. Nesta senda, refira-se o Acórdão prolatado pelo TCAS, no âmbito do processo n.º 08165/14 em 08.01.2015 (também invocado pela Requerente): *“os actos preparatórios efectuados por um sujeito passivo que antecedem a fase operativa da mesma actividade deverão ser qualificados como conferindo direito à dedução, logo, também eles qualificados como actividade económica. No entanto, esta dedutibilidade está condicionada à existência de uma intenção de exercer a visada actividade económica, determinada por elementos objectivos e assente num procedimento de boa fé por parte do sujeito passivo (cfr.ac.do TJCE de 29/2/1996, Proc.C-110/94, Caso INZO; ac.do TJCE de 15/1/1998, Proc.C-37/95, Caso Ghent Coal).”*;

xix) Em suma, a Requerente não logrou demonstrar a efectiva e concreta intenção de prosseguir a sua actividade económica, pelo que ficou gorada a possibilidade de dedução de imposto inerente aos actos preparatórios, por falta de pressupostos materiais ou objetivos, em virtude de não se conseguir estabelecer uma relação directa e imediata daqueles encargos com a actividade do sujeito passivo, por inexistência desta, conforme preceituado no artigo 168.º da Diretiva IVA.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação do acto de liquidação de IVA.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

Não foram identificadas nulidades ou irregularidades.

III. PROVA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** A Requerente foi constituída em Dezembro de 2015, com o capital social de € 500 e tendo como sócios (incluindo os sócios gerentes) pessoas singulares com domicílio em Beirute, Líbano. Está registada com o CAE 46460 (comércio por grosso de produtos farmacêuticos);
- B.** Tem por objecto social *“o registo, a promoção, a comercialização, a distribuição e a exportação de medicamentos e produtos farmacêuticos, actuando como centro de gestão internacional para fora de Portugal. Adicionalmente, a sociedade poderá comercializar e distribuir medicamentos e produtos farmacêuticos que se encontrem autorizados ou*

registados em Portugal, dentro do território nacional”;

- C.** O INFARMED notificou a Requerente da autorização de introdução no mercado dos medicamentos “...” (15 de Fevereiro de 2018), “...” (28 de Fevereiro de 2018) e “...” (28 de Junho de 2022);
- D.** Por despacho de 13 de Abril de 2016, o INFARMED autorizou a introdução no mercado do medicamento “...”, tendo para o efeito notificado a «G..., SL», sociedade com sede em Barcelona, Espanha. A “...” é, em diversos outros documentos, apresentada como “...”;
- E.** Nos exercícios de 2017 a 2020, as demonstrações financeiras da Requerente não evidenciam o registo de qualquer valor a título de vendas ou prestações de serviços. Foram, todavia, registados diversos montantes a título de fornecimentos e serviços externos, gastos com pessoal e outras perdas. Os resultados líquidos do exercício foram sempre negativos. Das demonstrações financeiras não consta qualquer valor em conceito de depreciação ou amortização, o que demonstra a inexistência de elementos do activo fixo tangível ou intangível;
- F.** Dos autos não constam demonstrações financeiras relativamente aos exercícios económicos posteriores a 2020;
- G.** A «A..., LDA» foi financiada pela «F... » no montante de € 152.641,04 nos exercícios de 2016 e 2017. As demonstrações financeiras não evidenciam qualquer registo a título de juros ou encargos financeiros;
- H.** No referido período de 2017 a 2020, constam como fornecedores a «B..., LDA» (cuja denominação social foi subsequentemente alterada para «C..., Unipessoal, LDA»), a «H..., SA», a «I... » e a «J... »;
- I.** Em 28 de Outubro de 2018, a Requerente celebrou com a «C..., Unipessoal, LDA» um contrato de prestação de serviços de apoio técnico no cumprimento dos requisitos legais aplicáveis à sua actividade e de assessoria na posterior fase de controlo de qualidade. O contrato contém duas rúbricas e não está assinado. É datado de 25 de Outubro de 2018.

No exercício de 2017, a Requerente já tinha registado facturas emitidas por este prestador de serviços;

- J.** Em Março de 2019 e Maio de 2020, a Requerente celebrou com a «H..., SA» contratos de prestação de serviços de armazenagem e logística. Estes contratados estão rubricados e assinados pelos dois contraentes;
- K.** Em 21 de Março de 2022, a «E... » enviou à Requerente um documento de apresentação da sua capacidade de prestação de serviços de estudos de mercado. Não foi apresentada qualquer evidência no que respeita à efectiva celebração de qualquer acordo ou prestação efectiva de serviços. Dos autos não consta qualquer factura emitida pela ou à «E...»;
- L.** No decurso da acção inspectiva foi constatada a existência de diversas facturas de aquisição de serviços a fornecedores sediados na União Europeia, sem que tais facturas tenham sido registadas na contabilidade da Requerente. Em 2017 e 2018 essas facturas totalizaram, respectivamente, € 79.380,00 e € 15.000,00. A Requerente não esclareceu o racional económico subjacente às operações tituladas pelas referida facturas, nem o motivo pelo qual as mesmas não foram objecto de registo contabilístico-fiscal;
- M.** Em 8 de Fevereiro de 2023, a Requerente emitiu a factura n.º FT M/1 no valor de € 1.056,04 pela comercialização de 39 unidades de “...”, 20 unidades de “...” e 9 unidades de “.../...”. O comprador foi a «L... » com sede nos Emirados Árabes Unidos. Não foi apresentado suporte documental quanto à expedição e recepção dos produtos. Também não foi apresentado qualquer registo contabilístico ou fiscal de tal operação, incluindo movimentos ou registos em contas de vendas e de clientes;
- N.** Em 22 de Junho de 2023, a «K... SA» encomendeu à Requerente 3.000 unidades de “... 10mg” e 2.400 unidades de “... 15 mg”;
- O.** Em 14 de Julho de 2023, a Requerente emitiu à «K..., SA» a factura PF M/2 no valor de € 55.134,84 (IVA incluído à taxa de 6%), relativamente às referidas quantidades de “...”;
- P.** Trata-se de uma factura pro forma. Não foi apresentada a factura definitiva, nem

quaisquer outros documentos contabilístico-fiscais susceptíveis de demonstrar a concretização ou registo da operação de compra e venda.

Os factos dados como provados são confirmados pela documentação junta aos autos.

Com relevância para a apreciação do mérito, não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

IV. DO MÉRITO

O pedido e a causa de pedir, que circunscrevem a apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral, centram-se na qualificação da actividade económica exercida pela Requerente.

Sendo sabido (e ambas as Partes coincidem nesse entendimento) que a jurisprudência do TJUE subsume ao conceito de actividade económica a realização de actos prévios ao início dessa actividade, importa determinar se a actividade realizada pela Requerente se materializa no conceito de actos preparatórios que demonstrem, objectivamente e de boa fé, a intenção de futuramente iniciar uma actividade económica.

Citando o Acórdão do TJUE (Ryanair, Processo n.º C-249/17, “(...) *qualquer pessoa que tenha a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica e, para esse fim, efectue as primeiras despesas de investimento deve ser considerada um sujeito passivo (Acórdãos de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 34, e de 14 de março de 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, n.º 25 e jurisprudência referida)*”.

DA SUSPENSÃO DA INSTÂNCIA E REENVIO PREJUDICIAL AO TJUE

É ao TJUE que cabe discernir sobre a sua própria competência na interpretação do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), sendo certo que o órgão jurisdicional nacional é livre de recorrer ao reenvio prejudicial, independentemente do pedido das Partes, sempre que a questão (no caso, as duas questões identificadas pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral) relativamente à qual se solicita a apreciação pelo TJUE não seja necessária (conforme o § 2 do artigo 267 do TFUE).

No caso em apreço, o reenvio prejudicial é efectivamente desnecessário, dado que o TJUE já se pronunciou sobre o *thema decidendum*, ao ponto de não se suscitar qualquer dúvida razoável sobre o direito aplicável na resolução das questões suscitadas.

Acresce que o reenvio prejudicial, nos termos em que a Requerente o solicita e atenta a jurisprudência conhecida e uniforme do TJUE, teria como consequência a devolução para o órgão jurisdicional nacional, a quem caberia apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos.

DA EXISTÊNCIA DE ACTOS PREPARATÓRIOS TENDO EM VISTA A INTENÇÃO DE INICIAR O EXERCÍCIO DE UMA ACTIVIDADE ECONÓMICA TRIBUTÁVEL

Desde logo, é necessário determinar o momento temporal em que se deve aferir da existência de tais actos preparatórios, com uma natureza e características tais, que permitam concluir pela existência de uma intenção de exercer uma actividade económica sujeita e não isenta de IVA.

É durante a realização do acto inspectivo que essa aferição deve ter lugar. Não apenas por se tratar de um acto inspectivo que teve por finalidade sindicar a intenção de realização de uma actividade económica, assente no facto de a Requerente ter incorrido em IVA dedutível sem ter praticado qualquer acto tributável.

Mas, fundamentalmente, devido ao facto de o período em que decorreu a acção inspectiva (final de 2021) ser suficientemente distante da data de constituição da Requerente (2015) e do momento de recepção das autorizações de introdução no mercado de diversos medicamentos (2018). Excluindo 2015 (dado que a constituição societária se verificou no final desse ano), a finalização da acção inspectiva em Dezembro de 2021 permitiu abarcar seis exercícios económicos completos. Tempo manifestamente amplo e suficiente para identificar se as actividades realizadas pela Requerente revelam, de forma sucessiva e organizada no tempo, a intenção de exercer uma actividade económica tributável.

Dito de outra forma, é manifesto que qualquer actividade económica exige a realização de actos preparatórios e necessariamente prévios ao início de uma actividade, seja esta comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços. Sendo que esse período inicial poderá ser maior

ou menor em função da actividade económica projectada (e. g. a estruturação de uma unidade fabril implicará, regra geral, um período preparatório superior ao de uma actividade de prestação de serviços).

Dos elementos carreados para os autos e do probatório estabelecido, não oferece dúvidas que a Requerente realizou diversos actos susceptíveis de serem qualificados como preparatórios em face da actividade constante do seu objecto social: a comercialização, distribuição e exportação de medicamentos nos mercados nacional e internacional.

Contratou serviços de consultoria e logística. Solicitou e obteve do INFARMED a introdução no mercado nacional de diversos medicamentos.

E tem razão a Requerente quando afirma que o elemento relevante não é a existência de vendas (ou de facturação), mas antes *“o facto de o projecto ser desenvolvido com vista e com a intencionalidade de originar produto facturável”* (artigo 78.º do pedido de pronúncia arbitral).

Sucedo que essa actividade preparatória não pode ser intemporal. Ao longo de 6 exercícios económicos completos, a Requerente não foi capaz de apresentar elementos demonstrativos da prática de actos sucessivos e ordenadamente encadeados no tempo, susceptíveis de indiciarem o início de uma actividade económica consistente.

Não negando a criticidade da intenção de exercer uma actividade económica enquanto elemento que fixa o direito à dedução do IVA suportado nos *inputs*, não menos certo é que essa actividade terá de originar um *output* algures no tempo. Excepto se o sujeito passivo for capaz de demonstrar que tal não ocorreu por facto que não lhe é imputável ou que se encontra fora do seu controlo (como ocorreria, a título exemplificativo, se as autorizações de introdução no mercado estivessem pendentes de resposta do INFARMED).

Conforme decorre do referido processo n.º C-249/17, *“(…) o direito a dedução, uma vez surgido, permanece adquirido mesmo que, posteriormente, a actividade económica projetada não tenha sido realizada e, portanto, não tenha dado lugar a operações tributáveis (Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 20), ou que o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou os serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis, por razões alheias à sua vontade (Acórdãos de 8 de junho de 2000,*

Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, n.º 22, e de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, n.º 20).”

No caso em apreço, a Requerente não logrou demonstrar nenhuma destas exceções que lhe permitissem consolidar o direito à dedução.

Com efeito, a Requerente não cessou a actividade. Todavia, após a conclusão do acto inspectivo (Dezembro de 2021), apenas foi capaz de apresentar a emissão de uma factura pro forma à «K..., SA», sem prestar qualquer esclarecimento ou evidência contratual sobre a natureza dessa operação. Ou sequer se a mesma se concretizou numa efectiva operação de comercialização de medicamentos. Se se tratou de um acto isolado ou de um qualquer acordo comercial duradouro no tempo.

Acrescem diversas dúvidas, cujo esclarecimento se impunha à Requerente.

A «A..., LDA» insere-se num grupo económico, com actuação comercial coordenada? Qual o motivo para não contabilizar diversas facturas de aquisição de serviços de prestadores domiciliados na União Europeia?

Por que razão foi a «A..., LDA» financiada pela «F... » sem que tenha registado qualquer encargo financeiro decorrente desse endividamento?

Qual o relacionamento entre a «A..., LDA» e a «L... », que, pela prova produzida a partir dos autos, é o seu único cliente?

Qual o relacionamento entre a «L... » e a «F... »?

Qual o motivo para emitir uma factura de 77 unidades de medicamentos à «L... »? Porque foi essa operação realizada apenas em Fevereiro de 2023 e não num qualquer outro momento? Que acordos comerciais estiveram na base dessa transacção económica?

E retomando a factura à «K..., SA», qual o motivo para ser emitida, em Julho de 2023, uma factura pro forma? Foi emitida uma factura definitiva? Há algum acordo comercial subjacente a uma tal operação? Se sim, em que termos e por que período?

É de salientar que a Requerente aporta diversos documentos e correspondência diversa com entidades externas. Mas não indica, de modo claro e conclusivo, a sucessão temporal dos mesmos tendo em vista a intenção de realização de uma futura actividade económica tributável.

Acresce que não foi apresentada prova testemunhal, susceptível de complementar os documentos juntos aos autos e clarificar a motivação e propósito das partes intervenientes em tais documentos. Sabendo que o tema central é a prova da intenção dos mesmos.

Em Julho de 2023, 7 anos e meio após a sua constituição e 5 anos após a notificação de introdução no mercado concedida pelo INFARMED, a Requerente apresentou 1 factura de comercialização de 77 unidades e 1 factura proforma.

Insiste-se: a intenção de exercício de uma actividade económica não se restringe à emissão de facturas, i. e. é compaginável com a postecipação de vendas. Mas se a actividade não é encerrada por motivos não imputáveis à vontade do sujeito passivo, a mesma carece de se concretizar algures no tempo. Não pode permanecer intemporal e continuamente em fase preparatória.

A intenção de exercício de uma actividade económica não pode materializar-se numa finalidade abstracta e nunca concretizada. Pelo contrário, carece de ser demonstrada através da prática de actos encadeados no tempo, que de forma ordenada, objectiva e de boa fé, evidenciem a crescente materialização do actividade que preside à realização de actos preparatórios.

É inegável, como a Requerente alega, que a situação pandémica, iniciada em Março de 2020, impactou negativamente a actividade da generalidade dos agentes económicos. Todavia, o período pandémico comportou diferentes níveis de intensidade. Sendo certo que, mais uma vez, dos elementos carreados para os autos, não se discerne uma alteração substantiva na actividade da Requerente antes ou após a pandemia.

Em suma, e seguindo de perto o Acórdão do TCAS (processo n.º 08165/14 de 8 de Janeiro de 2015) invocado por ambas as Partes, no caso em apreço não foi “(...) *provada a efetividade do exercício futuro da actividade ou o seu eventual não exercício ou sequer qualquer factualidade que permitisse perceber o deferimento no tempo do início do exercício efetivo da actividade*”.

Na verdade, não existem elementos que permitam concluir pela existência, em 2023, de uma actividade económica minimamente consistente. Pelo contrário, são mais as dúvidas do que as certezas.

Não sendo aceitável a exclusiva e contínua realização de actos preparatórios entre Dezembro de 2015 e Julho de 2023, tendo em vista a intenção - ainda não concretizada - de realização de uma actividade económica.

Conforme sublinhado no referido Acórdão “*assim, a própria intenção de exercer a actividade, demonstrada através de factos objetivos, não foi (...) demonstrada*”.

V. DECISÃO

Face ao exposto, conclui-se pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **32.034,80**, indicado pelo Requerente, respeitante ao montante da liquidação de IRS cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Fixa-se as custas no montante de € **1.836,00** (mil oitocentos e trinta e seis euros), a suportar integralmente pela Requerente, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

26 de Outubro de 2023

José Luís Ferreira